

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
DAS ISENÇÕES FISCAIS:

isenções de ICMS sem prévia aprovação em convênio interestadual no âmbito do CONFAZ

ALLAN TORRES LOPES

Rio de Janeiro
2018/2º SEMESTRE

ALLAN TORRES LOPES

MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
DAS ISENÇÕES FISCAIS:

isenções de ICMS sem prévia aprovação em convênio interestadual no âmbito do CONFAZ

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor
Bruno Maurício Macedo Curi**.

Rio de Janeiro
2018/2º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

L864m Lopes, Allan Torres
MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS: isenções
de ICMS sem prévia aprovação em convênio
interestadual no âmbito do CONFAZ / Allan Torres
Lopes. -- Rio de Janeiro, 2018.
99 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Benefícios Fiscais. 2. Isenções. 3. ICMS. 4.
Inconstitucionalidade. 5. Modulação de Efeitos. I.
Curi, Bruno Maurício Macedo, orient. II. Título.

ALLAN TORRES LOPES

MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS
ISENÇÕES FISCAIS:

isenções de ICMS sem prévia aprovação em convênio interestadual no âmbito do CONFAZ

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor
Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Bruno Maurício Macedo Curi - Orientador

XXX - Membro da Banca

XXX - Membro da Banca

XXX - Membro da Banca

Rio de Janeiro
2018/2º SEMESTRE
AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiramente à Deus, pois sem ele nada é possível.

Agradeço à minha família, meus pais, Rosely e Renato, e minha irmã, Juliana, que sempre foram meu porto seguro e acreditaram em mim em todos os momentos, bons ou ruins. Ofereceram sempre o amor e o suporte para que eu pudesse alcançar meus objetivos.

Agradeço ao amor da minha vida, Nathália, que é uma das maiores responsáveis pela minha paixão pelo Direito. Esteve ao meu lado em todo o momento, como meu anjo da guarda. Além disso é meu maior modelo de profissional.

Agradeço aos professores pelos ensinamentos e em especial ao Professor Bruno.

Agradeço também aos amigos de faculdade e colegas de trabalho, que tornaram mais agradável essa caminhada.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a sistemática das isenções tributárias sobre o ICMS, bem como as justificativas para a declaração de inconstitucionalidade de normas que as instituem sem prévia aprovação em convênio interestadual no CONFAZ, tendo em vista as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal nesse sentido. Ainda, a pesquisa buscará analisar a possibilidade da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e seus desdobramentos, além de uma possível mudança de entendimento da Suprema Corte quanto à modulação. Para tanto, nesta pesquisa, busca-se, no primeiro capítulo uma contextualização acerca da sistemática normativa que rege a concessão de isenções e benefícios fiscais de ICMS. No segundo capítulo busca-se analisar a jurisprudência do STF acerca dos benefícios fiscais de ICMS, para entender as razões que levaram à declaração de inconstitucionalidade das normas. No terceiro capítulo, investiga-se a utilização da técnica da modulação de efeitos na jurisprudência da Suprema Corte, buscando identificar os motivos para a aplicação da técnica, finalizando com uma discussão sobre a possibilidade e desdobramentos do seu uso.

Palavras-chave: ICMS; Benefícios Fiscais; Isenções; Declaração de Inconstitucionalidade; Modulação de Efeitos; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the ICMS's tax exemption system, as well as the justifications for the declaration of unconstitutionality of norms that were not subjected to the approval of an interstate agreement in CONFAZ, taking into consideration recent decisions of Federal Supreme Court. In addition, the research will seek to analyze the possibility and consequences of changing the temporal effects in declarations of unconstitutionality of ICMS's tax benefits, as well as the possible of a Supreme Court's understanding change about the subject. For this purpose, the research herein provides on the first chapter a contextualization about the regulatory system that governs the granting of exemptions and tax benefits of ICMS. The second chapter seeks to analyze the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the tax benefits of ICMS, in order to understand the reasons that led to a declaration of unconstitutionality of the rules. In the third chapter, the use of changing of temporal effects technique in Supreme Court jurisprudence is investigated, looking to identify the reasons that allow the application of this technique, closing with a discussion about the possibility and repercussions of its use.

Keywords: ICMS; Tax Benefits; Tax Exemption; Declaration of Unconstitutionality; Changing of Temporal Effects; Federal Supreme Court.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CF - Constituição Federal

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

MC – Medida Cautelar

PSV - Proposta de Súmula Vinculante

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	11
1.1. A exigência constitucional de convênio e a Lei Complementar nº 24/75	15
1.1.1. O papel do Conselho Nacional de Política Fazendária	18
1.2. A guerra fiscal relacionada à necessidade de convênio.....	20
1.3. O projeto de Súmula Vinculante nº 69	23
1.4. A Lei Complementar nº 160 e o Convênio ICMS 190/2017.....	26
2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	29
2.1. As razões de decidir do Supremo Tribunal Federal acerca dos benefícios concedidos sem a prévia aprovação no CONFAZ.....	30
2.1.1. Necessidade de convênio	31
2.1.2. O perfil nacional do ICMS.....	41
2.1.3. Guerra Fiscal.....	43
2.1.4. Federalismo e Pacto Federativo	49
2.1.5. Inoponibilidade da autonomia dos estados	50
2.1.6. Impossibilidade da concessão de isenções como forma de retaliação ou para diminuir prejuízos.....	51
2.1.7. Ofensa à Isonomia	55
3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS	56
3.1. O uso da modulação de efeitos na jurisprudência do STF	57
3.1.1. Decisões recentes	68
3.1.1.1. ADI 4481.....	69
3.1.1.2. ADI 2663.....	73
3.1.1.3. ADI 3796.....	74
3.2. O debate sobre a modulação de efeitos	76
CONCLUSÃO.....	87
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	89

INTRODUÇÃO

O Estado do Rio de Janeiro passa por grave crise orçamentária e fiscal, causada em parte pela redução significativa das receitas provenientes dos royalties e das participações especiais da extração de petróleo e gás natural¹. Essas dificuldades fizeram com que fosse retomado o debate sobre as isenções fiscais concedidas sem cumprir os requisitos constitucionais e da Lei Complementar nº 24/75.

Ressalta-se que não é a intenção do presente trabalho uma discussão sobre as políticas orçamentárias do Estado. Tal contexto apenas evidencia a importância de um debate sobre a forma de utilização do instituto das isenções tributárias, uma vez que consistem em uma verdadeira renúncia de receita tributária².

Para ilustrar a contemporaneidade do tema, representantes dos auditores fiscais do Rio de Janeiro enviaram carta aberta à Ministra Carmen Lúcia, alegando a existência de estudos apontando que cerca de 75% dos benefícios fiscais no estado do Rio de Janeiro foram concedidos de maneira irregular, prática que estaria fomentando a guerra fiscal entre os Estados³. Ainda, apelaram pela tramitação da proposta de súmula vinculante nº 69, a qual declararia a inconstitucionalidade da concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

Ocorre que para a concessão de isenções e benefícios fiscais de ICMS a Constituição, regulamentada pela LC nº 24/75, exige a celebração de prévio convênio no âmbito do CONFAZ, de modo a evitar o que se convencionou chamar de “guerra fiscal”, buscando resguardar o pacto federativo.

Nesse cenário de “guerra fiscal”, os Estados concedem benefícios fiscais visando a atração de investimentos para o seu território, ainda que tais benesses violem a Constituição. Porém, em razão do caráter nacional do ICMS e por ser um imposto não-cumulativo, os efeitos da renúncia de receita são estendidos pelo território nacional,

¹ Observatório dos Benefícios. **Jogando luz na escuridão**. Rio de Janeiro, 28 jun, 2016. Disponível em: <http://www.sidneyrezende.com/jogando-luz_.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2017. p. 1

² Ibidem, p. 5.

³ **Carta Aberta à Ministra Carmen Lúcia**. Rio de Janeiro, 16 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.srzd.com/wp-content/uploads/2017/01/CARTA-ABERTA-A-MINISTRA-CARMEN-LUCIA-2.pdf?x75745>>. Acesso em: 12 mar, 2017.

causando prejuízo aos outros entes da federação e, portanto, uma violação ao pacto federativo.

Existe precedente na jurisprudência reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos ao arrepio da exigência constitucional de prévio convênio. Foram proferidas decisões recentes sobre o tema, inclusive com a modulação de efeitos (eficácia “*ex nunc*”), como na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, e a ADI 2.663, de relatoria do Ministro Luiz Fux, ambas julgadas na sessão do dia 8 de março de 2017.

Porém, existem decisões anteriores do Supremo Tribunal Federal que negavam a possibilidade de modulação de efeitos nesses casos, como na ADI nº 3.794, de relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso.

O presente trabalho tem como objetivo analisar, à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75, a sistemática do benefício fiscal das isenções tributárias sobre o ICMS, bem como as justificativas e consequências na declaração de inconstitucionalidade dessas normas exonerativas sem prévia aprovação em convênio interestadual no âmbito do CONFAZ, tendo em vista as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal nesse sentido. Ainda, a pesquisa buscará analisar a possibilidade e as consequências da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais relativos ao ICMS, além de uma possível mudança de entendimento da Suprema Corte quanto à modulação.

Nesse íterim, no primeiro capítulo será realizada uma contextualização absolutamente necessária acerca da sistemática normativa que rege a concessão de isenções e benefícios fiscais de ICMS, bem como do panorama atual do combate a guerra fiscal. Esses pressupostos são indispensáveis para a análise posterior, no capítulo segundo, da jurisprudência do STF acerca das isenções de ICMS, para entender as razões que levaram à declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos.

No capítulo terceiro será investigada a utilização da técnica da modulação de efeitos na jurisprudência da Suprema Corte até as recentes decisões, as quais alteraram os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Após, serão analisadas as ADI's

4.481, 3.796 e 3.663 com vistas a identificar os motivos que levaram à aplicação da modulação de efeitos. Ainda, será apresentado o cenário doutrinário acerca do tema, discutindo-se a possibilidade da aplicação da modulação e os valores jurídicos relacionados.

Por fim, propõe-se, no último tópico, de conclusão desta investigação, uma reflexão crítica sobre a jurisprudência do Supremo e sua evolução com relação às isenções e benefícios fiscais do ICMS e a possibilidade de modulação de efeitos.

1. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Os benefícios ou privilégios, como convencionou chamar Ricardo Lobo Torres, correspondem a uma autorização legal que estabelece uma exceção ao direito comum⁴. A isenção, portanto, consiste em um privilégio fiscal negativo, já que é sempre uma exceção à regra geral⁵, consistindo em uma “limitação jurídica ao poder de tributar”⁶ através de dispensa legal ao pagamento do tributo⁷.

A isenção corresponde a uma das formas de exclusão do crédito tributário, prevista no artigo nº 175 do CTN⁸. A forma normal e típica de exclusão do crédito tributário é o cumprimento da prestação, com o pagamento, mas também pode ser excluído pelo “procedimento técnico-jurídico” da isenção⁹.

Existem duas correntes que definem a natureza jurídica das isenções tributárias. A primeira delas, chamada de tradicional ou clássica, afirma que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo¹⁰. Para essa corrente, ocorrendo o fato gerador, nasce a relação tributária, no entanto, não ocorre o lançamento em razão da regra exonerativa.

Já para a segunda corrente, mais moderna, a isenção é um obstáculo normativo à regra geral de incidência tributária, desqualificando até o fato gerador da obrigação¹¹. Ou seja, o ato praticado deixa de ser considerado um fato gerador, não se instaura a relação tributária e não há estabelecimento de vínculo obrigacional. A lei, então, impede a própria incidência e, conseqüentemente, a instauração da obrigação¹².

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010P. 78, 303.

⁵ Ibidem, p. 78-79, 303.

⁶ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. p.01.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 240-241.

⁸ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

⁹ BORGES, Jose Souto Maior. Op. cit., p. 155.

¹⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 675.

¹¹ Ibid, p. 675-676.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 9.ed. rev. e ampl Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. p. 144.

A definição de isenção, portanto, segundo Hugo de Brito Machado, seria “a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo o objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”¹³.

A isenção não se confunde com outros benefícios fiscais como a não incidência e a imunidade. Enquanto a isenção trata de apenas de uma parcela da hipótese de incidência, a não incidência corresponde a todos os fatos que não estão abrangidos pela hipótese de incidência prevista na própria norma de tributação¹⁴.

Embora essa distinção seja clara em muitos casos, o legislador por vezes trata como não incidência hipóteses que, na verdade, são de isenção, o que demonstra a relevância do conhecimento e distinção dos institutos. Embora existam casos no qual se faça essencial a edição de lei para esclarecer se determinada hipótese incide ou não o tributo, em regra não existe essa necessidade, uma vez que a norma de incidência já é suficiente na maioria dos casos.¹⁵

Hugo de Brito Machado demonstra como essa distinção pode se aplicar no caso do ICMS:

O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as ‘operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares’. Um fato que não caiba nessa hipótese, nem nas outras que a lei enuncia, é caso de não incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é, assim, uma exceção à norma de tributação. Ausente a norma isentiva, a situação de fato nela descrita estaria automaticamente, abrangida pela norma de tributação.¹⁶

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 241

¹⁴ *Ibidem*. p. 241.

¹⁵ *Ibidem*. P. 242

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Não Incidência, Imunidades e Isenções do ICMS. In **Revista dos Tribunais**: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 2, fev 2011, p. 547-584.

A definição de isenção mostra-se relevante também na jurisprudência. É o que se pode observar no julgamento da ADI 286/RO, pelo entendimento do Ministro Relator Maurício Corrêa em seu voto:

3. Quanto ao mérito é essencial que se defina, inicialmente, qual a natureza da previsão legal impugnada, se isenção ou, como formalizada, espécie de não-incidência.

4. A isenção ocorre quando a lei exclui das hipóteses de incidência uma parcela do conteúdo fático da regra de tributação. Retrata, em outras palavras, a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Instaura-se a relação jurídico-tributária e existe a obrigação, mas a lei promove a exclusão do crédito tributário.¹⁷

Da mesma forma a isenção não se confunde com a imunidade. Enquanto a primeira se trata de uma exceção à regra de tributação decorrente de uma norma infraconstitucional, a segunda decorre de norma de categoria superior, diretamente da constituição, que impede a incidência de norma de tributação¹⁸. Ou seja, o que distingue nesses benefícios é a posição hierárquica na qual se encontram¹⁹.

É certo que qualquer isenção depende de lei específica, por consequência lógica do princípio da legalidade em sede de tributação, presente no artigo 150, III da Constituição Federal de 1988²⁰. Não obstante, o artigo 150, parágrafo 6º da CF reforça o princípio da legalidade ao definir, expressamente, a necessidade de lei específica para as isenções e outros benefícios fiscais:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286. Governador do Estado de Rondônia e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 30 ago. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

¹⁸ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2006. p. 242.

¹⁹ *Ibidem*, p. 242

²⁰ CURI, Bruno Mauricio Macedo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. 2007. 87 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas e Sociais), Programa de Pós-graduação em Sociologia e Direito, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007. p. 105.

O artigo 97, VI do CTN²¹ também determina que a isenção, sendo uma das hipóteses de exclusão dos créditos tributários deve decorrer de lei, no mesmo sentido o artigo nº 176 do CTN²² reafirma essa necessidade.

Percebe-se, portanto, uma grande preocupação do legislador em reafirmar a necessidade de lei para a concessão de isenções em respeito ao princípio da legalidade. Sobre o tema, afirma Luiz Emygdio F. Da Rosa Júnior:

A isenção só pode ser estabelecida por lei porque constitui uma exceção à regra geral do direito Tributário, consubstanciada no art. 3º do CTN, pela qual a prestação tributária corresponde a uma atividade administrativa plenamente vinculada.

(...)

A obrigação da isenção decorrer sempre de lei é um corolário natural do princípio da legalidade tributária, pelo qual o tributo só pode ser instituído, extinto, majorado ou reduzido por lei, salvo as exceções constantes na Constituição²³

A legitimidade para a concessão de benefícios fiscais está atrelada à competência tributária de cada ente para instituir o tributo, sendo assim, os Estados são os legitimados, em regra, para a concessão de isenções e benefícios fiscais de impostos estaduais, como o ICMS²⁴, afinal, “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”²⁵. A isenção configura, portanto, uma renúncia do próprio ente público ao poder de tributar. A Constituição, no artigo 151, inciso III²⁶, vedou expressamente as isenções heterônomas, que correspondem àquelas concedidas por norma hierárquica superior a do ente que detém a competência por aquele tributo²⁷.

²¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²² Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

²³ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 683.

²⁴ Ibidem, p. 685.

²⁵ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributaria**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. P. 31

²⁶ Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

²⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Op. Cit., p. 681.

Porém, ao definir o poder de isentar a própria Constituição também limitou o exercício da competência de isentar²⁸. Nesse diapasão, o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição determina a necessidade de lei complementar para regular a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, obrigatoriedade que foi suprida pela LC nº 24/75, que prevê os convênios celebrados entre os estados e Distrito Federal²⁹.

1.1. A exigência constitucional de convênio e a Lei Complementar nº 24/75

Particular é o caso da isenção do ICMS. Como vimos, a competência para conceder isenções decorre da competência para instituir o tributo. O ICMS é um imposto de competência privativa dos estados e do Distrito Federal, conforme o artigo 155, II da CF.

O legislador constitucional exige, para várias matérias relacionadas ao ICMS, a edição de lei complementar, sendo esse o instrumento necessário para regular a forma como serão concedidos e revogados os benefícios fiscais, por força do artigo 155, §2º, XII, g, da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
XII - cabe à lei complementar:
(...)
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

²⁸ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributaria**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. p. 31.

²⁹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 681.

Essa previsão estabelece uma hipótese de isenção heterônoma autorizada pela constituição, uma exceção à simetria entre o poder de tributar e o poder de isentar³⁰. Sobre o tema, assim leciona José Souto Maior Borges:

Tal exuberância constitucional, na disciplina das isenções do ICMS, não se verifica na estruturação dos demais impostos. Esses dispositivos são produto de uma longa evolução constitucional que, aos poucos, foi acomodando a experiência da tributação das operações relativas à circulação de mercadorias e seus contornos.³¹

Não cabe à lei complementar instaurar a isenção, apenas regular a forma como serão concedidas através de convênios interestaduais³².

Necessária, entretanto, se faz a análise do art. 34, § 8º do ADCT que tratou sobre o sistema tributário nacional, *in verbis*:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Cabe esclarecer que o artigo 155, I, alínea "b", a que faz referência o artigo transcrito foi alterado pela EC nº 03/93 e corresponde, atualmente, ao inciso II do mesmo artigo 155 da CF³³.

Dessa forma, o referido artigo 34, § 8º do ADCT conferiu aos Estados e Distrito Federal a competência para dispor sobre as matérias previstas no art. 155, §2º, XII da CF, estabelecendo as regras gerais do ICMS, de maneira provisória, na forma dos convênios previstos na LC nº 24/75³⁴.

³⁰ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. P. 371.

³¹ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. p. 372

³² Ibidem.

³³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 689

³⁴ Ibidem.

Houve, portanto, a recepção da LC 24/75, ainda que de forma provisória, uma vez que só deveria vigorar até a edição de lei complementar que tratasse sobre as normas gerais do ICMS³⁵. O referido diploma legal, anterior à constituição, já previa que a concessão e revogação de isenções e outros benefícios fiscais de ICMS seriam sob a forma de convênio, uma vez que essa também era a exigência da Constituição de 1967³⁶.

Aqui cabe destacar a crítica de Luiz Emygdio sobre a referida LC, ao afirmar que esta possui vício incompreensível, pois determina que os convênios devem ser ratificados pelo poder executivo, o que feriria o princípio da separação de poderes³⁷. Essa crítica é corroborada por Ricardo Lobo Torres, uma vez que a sistemática da LC nº 24/75 que dispensa a necessidade de autorização legislativa para ratificar os convênios celebrados pela Secretaria de Fazenda, sendo essa competência atribuída ao Governador do Estado³⁸. Segundo o autor, esse diploma legal teria sido editado em uma época de grande autoritarismo político e a doutrina tem denunciado a inconstitucionalidade da referida situação, afirmando que fere o princípio da legalidade³⁹. Sacha Calmon Navarro Coelho defende que os convênios só passariam a valer após as assembleias legislativas ratificarem os convênios firmados no âmbito do CONFAZ⁴⁰.

A recepção da Lei Complementar nº 24/75 é amplamente aceita pela doutrina⁴¹, assim como pela jurisprudência, como será demonstrado neste trabalho⁴².

Diante do silêncio legislativo acerca da forma como os Estados e o Distrito Federal devem deliberar para conceder isenções e benefícios fiscais, continua o convênio a regular a situação, conforme disposto na LC 24/75⁴³.

³⁵ Ibidem.

³⁶ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 123.

³⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006 p. 689.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 50

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 9.ed. rev. e ampl Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. p. 196-197

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 214.

⁴² Vide Capítulo 1, item 1.1.1

Sendo assim, em matéria de ICMS, não só a isenção, mas qualquer outro benefício tem que ser precedido de convênio interestadual, regulado pela Lei Complementar nº 24/75:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.⁴⁴

Conforme o disposto na LC nº 24/75, para que ocorra uma isenção deste tributo é necessária a autorização prévia de todos os entes da federação competentes para tributá-lo, de forma unânime, para que um desses conceda o benefício fiscal:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.⁴⁵

Essa autorização prévia é chamada de Convênio ICMS⁴⁶, editado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), onde há a participação de todos os estados da federação e do Distrito Federal, que deliberam sobre a concessão dos benefícios.

1.1.1. O papel do Conselho Nacional de Política Fazendária

⁴³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Op. cit., p. 691.

⁴⁴ BRASIL. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 50

O CONFAZ é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda⁴⁷ e formado pelos representantes do Executivo de cada estado, geralmente Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, com suas reuniões presididas pelo Ministro da Fazenda, nas quais são deliberadas propostas de convênios⁴⁸.

Compete ao CONFAZ celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, conforme o artigo 55, I do decreto 9.003/2017⁴⁹, bem como seu regulamento aprovado pelo Convênio ICMS nº 133/97⁵⁰.

Segundo previsão do próprio regimento interno do CONFAZ⁵¹, a sua principal finalidade é:

promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).⁵²

⁴⁷ Lei 13.502/2017:

Art. 42. Integram a estrutura básica do Ministério da Fazenda:

I - o Conselho Monetário Nacional;

II - o Conselho Nacional de Política Fazendária;

⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988**: sistema tributário. 9.ed. rev. e ampl Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. P. 196

⁴⁹ Art. 55. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição, de acordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do referido artigo e na Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975;

⁵⁰ Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

⁵¹ Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

⁵² BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, 04 dez. 2015. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

O CONFAZ foi criado por força do artigo 2º da LC 24/75⁵³, ao estabelecer que os convênios seriam celebrados em reuniões entre os representantes dos Estados e do Distrito Federal, bem como do artigo 11 do mesmo diploma legal, que elege o convênio como a forma de aprovação do regimento dessas reuniões⁵⁴.

De modo a regulamentar os referidos dispositivos, foi celebrado o Convênio ICM 08/75, que vigorou até 3 de outubro de 1990, já na sua cláusula primeira estabelecia que o colegiado mencionado na LC 24/75 seria chamado de Conselho de Política Fazendária⁵⁵. Esta denominação se manteve no Convênio ICMS 133/97, que introduziu o regimento interno atualmente vigente do COFAZ⁵⁶.

A importância dos convênios, organismos criados pelo direito brasileiro, foi explicada por Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os convênios de Estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação, e a realidade de um imposto nacional.

(...)

A fórmula dos convênios como meio hábil para pôr e tirar isenções, assim como partejar técnicas exonerativas outras, ao mesmo tempo em que se afastou a União da difícil e até mesmo ingrata tarefa de interferir na administração jurídica do imposto, cometeu aos estados-Membros – que em conjunto formam a Federação – o mister de se autopoliciarem, no tocante ao exercício da competência tributária exonerativa.⁵⁷

1.2. A guerra fiscal relacionada à necessidade de convênio

A função da exigência constitucional, regulamentada pela LC nº 24/75, é coibir o que se convencionou chamar de “guerra fiscal”. Buscou-se evitar que os entes competentes para a tributação do ICMS travassem uma verdadeira “batalha” no sentido de “quem tributa menos”, visando atrair investimentos e contribuintes ao seu território,

⁵³ Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

⁵⁴ Art. 11 - O Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio.

⁵⁵ BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, 04 dez. 2015. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 9.ed. rev. e ampl Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. p. 200.

com a concessão de benefícios e vantagens a determinado setor ou empresa, por exemplo, para que esta escolha se instalar neste estado⁵⁸.

A guerra fiscal consiste num abuso do exercício da autonomia dos estados, que instauram benefícios de forma ilegal, visando unicamente a atração de empreendimentos para seu território em detrimento a outros membros da federação⁵⁹. Esses benefícios podem ser contrários aos próprios interesses do Fisco concedente, assim como viola o princípio da conduta amistosa entre os entes federativos⁶⁰.

Alcides Jorge da Costa ao tratar sobre o ICM, imposto predecessor do ICMS, ainda que não sejam idênticos, já alertava para os riscos da aplicação de isenções, afirmando que “num imposto plurifásico, não cumulativo, sobre o valor acrescido, o ideal é não haver isenções, que quase sempre perturbam a aplicação do tributo e podem causar quebra do princípio da neutralidade do imposto”⁶¹.

A necessidade de convênio como forma de impedir a guerra fiscal não é uma novidade no sistema jurídico pátrio, uma vez que já constava no artigo 23, § 6º da Constituição Federal de 1967/69⁶².

A outorga de competência do Poder executivo para tributar as operações de circulação de mercadorias trouxe problemas de conveniência tributária entre essas unidades da federação; problemas que não existiriam se este imposto, cujos efeitos econômicos se difundem por todo o território nacional, fosse atribuído à competência da União.

A peculiar estrutura do imposto de circulação, aliada à circunstância de ser ele, no sistema federativo brasileiro, atribuído à competência privativa dos Estados; exacerbou os problemas das isenções principalmente nas operações interestaduais (...)

(...)

A exigência de dedutividade do imposto nas operações interestaduais decorre da necessidade de se assegurar a integração nacional em um Estado de tipo federal, como o Brasil.⁶³

⁵⁸ ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005, p. 25-26.

⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. p. 379. In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. APERJ: Rio de Janeiro, 2014. P. 390-391.

⁶⁰ Ibidem, p. 390-391.

⁶¹ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 133.

⁶² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2003. 222 p.

Ricardo Lobo Torres também destaca a importância do Convênio ICMS no combate à guerra fiscal:

O convênio interestadual, a fim de evitar a ‘guerra tributária’ entre os estados, disporá sobre qualquer benefício, assim na vertente da receita (isenções e outros incentivos fiscais) como da despesa (restituição e outros incentivos fiscais), que possam implicar na diminuição da **obrigação**; a Lei Complementar 24 de 7.1.75, já dispôs nesse sentido.⁶⁴

Essa guerra fiscal pode trazer consequências imediatas positivas, como o aumento da oferta de empregos, dos investimentos e do polo industrial, no entanto, sob outro ponto de mirada, acarreta o problema da diminuição de arrecadação de impostos estaduais⁶⁵.

A exigência de convênio unânime celebrado entre unidades da federação para conceder e revogar a isenções e outros benefícios de ICMS serve exatamente para evitar a verdadeira batalha entre os entes da federação e buscar o equilíbrio tanto horizontal quanto vertical do pacto federativo⁶⁶. Essa é uma especificidade do referido imposto, já que qualquer outro tributo dispensa a necessidade de convênio.

Torna-se necessário o convênio no caso do ICMS não só pelo caráter nacional do imposto, que gera efeitos sobre todo o território do país, mas também por ser o principal imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal:

É preciso cogitar, todavia, que o ICMS é um imposto nacional a difundir seus efeitos pelo território inteiro da Nação. O seu feitiço não cumulativo, expresso na cadeia débito-crédito, independentemente da situação dos contribuintes torna-o: a) incompatível, em princípio, com a técnica da isenção em razão do fenômeno da cumulação; b) inadequado a países organizados federativamente. Admitir pudesse ele ser regrado de modo díspar pelos Estados-Membros seria admitir sua desintegração como ente jurídico. Por isso mesmo, sobre ele, mais que sobre qualquer outro, incidiram as normas

⁶³ BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. p. 58-60.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P. 394

⁶⁵ ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005, p. 25-26.

⁶⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. P. 379. In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. APERJ: Rio de Janeiro, 2014. p. 391.

gerais uniformizantes, emitidas pela União, preocupada com o interesse da Nação.

O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-membro para ‘fins desenvolvimentistas’ – ideia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma nação – seria decretar a guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame. Foi para coibir a generalização de conjuntura desse tipo que a União avultou sua intervenção na competência dos estados, em desfavor da Federação, fincada na idéia da autonomia das unidades federadas (autonomia financeira, antes de quaisquer outras, porquanto as fundamenta e garante).⁶⁷

Ressalta-se que, de acordo com entendimento já sedimentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a isenção concedida sem essa autorização prévia no âmbito do CONFAZ é inconstitucional⁶⁸.

1.3. O projeto de Súmula Vinculante nº 69

No escopo da discussão acerca da inconstitucionalidade de normas que concedam benefícios fiscais de ICMS, sem o devido convênio pelo CONFAZ, bem como do combate à guerra fiscal, o Ministro Gilmar Mendes, quase um ano após sessão plenária que julgou treze ações diretas tratando sobre o tema da guerra fiscal⁶⁹, encaminhou Proposta de Súmula Vinculante com a seguinte redação:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

O processo para a aprovação da PSV 69, como foi chamada a referida proposta de súmula, foi autuado em abril de 2012⁷⁰, buscando uma uniformização da jurisprudência sedimentada do STF sobre o tema⁷¹.

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988**: sistema tributário. 9.ed. rev. e ampl Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. p. 200.

⁶⁸ Vide item 2.1 do Capítulo 2.

⁶⁹ MARTINS, Gustavo do Amaral. Guerra Fiscal, Proposta de Súmula Vinculante 69 e Situações Consolidadas: Elementos para uma Evolução. P. 171-190. In **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, nº 68, 2014. p. 184.

⁷⁰ Portal do Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 69. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4222438>>. Acesso em 12 Nov. 2018

⁷¹ MPF. Procuradoria Geral da República. PGR se manifesta pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>. Acesso em: 15 Mai. 2017.

À época da discussão sobre a PSV 69, já se tinha notícia sobre um esforço do CONFAZ em elaborar um texto, consensualmente, visando combater a guerra fiscal e que preveria a remissão das dívidas passadas e a reinstituição de benefícios⁷².

Embora o entendimento da Suprema Corte no qual baseia a proposta de súmula seja pacífico, isso não livrou a medida de críticas. Um dos argumentos contrários à aprovação da PSV 69 foi a necessidade de sobrestamento do feito até que fossem julgadas algumas ações em trâmite do STF, notadamente a ADPF 198, que busca a impugnação dos artigos 2º, § 2º, e 4º da LC 24/75, tratando sobre a constitucionalidade da exigência de unanimidade de votos dos representantes dos Estados nas reuniões do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS⁷³.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro entende que não seria o momento para a aprovação da súmula sob pena de agravar desigualdades entre regiões do país, pois o autor entende que, primeiramente, deveria ser alterada a lei que regula o artigo 155 § 2º, XII, g, CF, uma vez que o dispositivo diminui a autonomia local, bem como a dimensão vertical do pacto federativo⁷⁴.

Os impactos econômicos que a aprovação da súmula poderiam ter para os beneficiários das leis também gerou discussão, uma vez que se defendia a modulação dos efeitos após a eventual aprovação do texto da súmula, de modo a respeitar a boa-fé dos contribuintes e a segurança jurídica⁷⁵. Outro ponto que gerou discussão foi com

⁷² CHAVES, Reinaldo. Barbosa determina elaboração da minuta de súmula sobre guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**. CONJUR, 05, jun. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-05/barbosa-determina-elaboracao-minuta-sumula-guerra-fiscal>>. Acesso em: 23 jul. 2017.

⁷³ JANOT, Rodrigo. **Parecer Nº 2686/2014 – ASJCIV/PGR**. Parecer sobre a Proposta de Súmula vinculante nº 69. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>>. Acesso em 20 jul. 2017. p. 10.

⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e Guerra Fiscal entre os estados. P. 379- In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. APERJ: Rio de Janeiro, 2014. p. 393.

⁷⁵ AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS**: necessário desembarque organizado. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/dsa/media/ckeditor/uploads/2016/03/19/20170322%20Guerra%20Fiscal%20-%20Saida%20coordenada%20-%20Revisao.pdf>>. Acesso em: 12 Nov. 2018.

relação a uma possível retroatividade da súmula vinculante, atingindo benefícios já estabelecidos e que vinham sendo usufruídos pelas empresas⁷⁶.

Gustavo Amaral Martins faz a ressalva que a jurisprudência tem admitido a manutenção de benefícios fiscais sem convênio, desde que não tenham reflexo na guerra fiscal. Assim, o texto tão amplo da PSV 69 acarretaria a inconstitucionalidade também nesses casos⁷⁷.

O Procurador Geral da República à época, Rodrigo Janot, emitiu o parecer N° 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR, opinando pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69 e refutando, por exemplo, a necessidade de modulação dos efeitos no caso de edição da Súmula, alegando que a PSV 69 está pautada em entendimento reiterado do STF⁷⁸.

A Proposta de Súmula busca então uma uniformização do entendimento da Corte, com o objetivo de impedir que sejam concedidos benefícios unilaterais de interesse meramente regional, protegendo a isonomia entre os Estados e combatendo a guerra fiscal⁷⁹, de modo a garantir um tratamento uniforme do ICMS e assegurar a integridade do pacto federativo⁸⁰.

A necessidade dessa uniformização urge tendo em vista a ineficiência do sistema atual no combate a guerra fiscal e em desestimular os Estados a ingressarem nessa batalha, pois enquanto os membros da Federação continuam concedendo benefícios à revelia do CONFAZ, a revogação desses benefícios pelo judiciário, que muitas vezes julga as ações isoladamente, ainda é muito morosa⁸¹.

⁷⁶ CHAVES, Reinaldo. Barbosa determina elaboração da minuta de súmula sobre guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**. CONJUR, 05, jun. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-05/barbosa-determina-elaboracao-minuta-sumula-guerra-fiscal>>. Acesso em: 23 jul. 2017

⁷⁷ MARTINS, Gustavo do Amaral. Guerra Fiscal, Proposta de Súmula Vinculante 69 e Situações Consolidadas: Elementos para uma Evolução. P. 171-190. In **Revista de Direito da Procuradoria Geral, Rio de Janeiro**, n° 68, 2014. p. 190

⁷⁸ JANOT, Rodrigo. **Parecer N° 2686/2014 – ASJCIV/PGR**. Parecer sobre a Proposta de Súmula vinculante n° 69. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>>. Acesso em 20 jul. 2017. P. 31-34

⁷⁹ Ibidem, p. 25-26.

⁸⁰ Ibidem, p. 26-27.

⁸¹ AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS: necessário desembarque organizado**. Disponível em:

Ressalta-se que a PSV 69 ainda não foi aprovada, apesar do interesse do Fisco em sua aprovação⁸², além da vasta e sedimentada jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade das leis que concedem benefícios fiscais de ICMS.

A aprovação do projeto de súmula permitiria uma maior uniformização da jurisprudência nesse sentido e uma solução mais rápida no combate aos benefícios fiscais concedidos em flagrante ofensa ao texto constitucional.

1.4. A Lei Complementar nº 160 e o Convênio ICMS 190/2017

Em 07 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar que, segundo seu preâmbulo:

Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

A edição do referido diploma legal apresenta mais um capítulo na tentativa de combate à guerra fiscal, buscando encerrar as discussões judiciais sobre o tema e resolver os problemas gerados pelos benefícios já concedidos⁸³.

A principal inovação dessa lei foi trazer a possibilidade de convalidação das normas que concedem benefícios fiscais e que não foram aprovados pelo CONFAZ. Foi introduzida, ainda, a possibilidade de remissão os créditos oriundos dessas leis concessoas de benefícios, por força do artigo 1º da LC 160/2017, *in verbis*:

<<http://www.dsa.com.br/dsa/media/ckeditor/uploads/2016/03/19/20170322%20%20Guerra%20Fiscal%20-%20Saida%20coordenada%20-%20Revisao.pdf>>. Acesso em: 12 Nov. 2018.

⁸² **Carta Aberta à Ministra Carmen Lúcia**. Rio de Janeiro, 16 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.srzd.com/wp-content/uploads/2017/01/CARTA-ABERTA-A-MINISTRA-CARMEN-LUCIA-2.pdf?x75745>>. Acesso em: 12 mar, 2017.

⁸³ CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e Seus Reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais: Será Mesmo o Fim Da Guerra Fiscal? **Instituto Brasileiro De Estudos Tributários**: Ibet. Racionalização do Sistema Tributário. p. 962.

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Outra novidade da referida LC é a possibilidade de um quórum mínimo diferente do estabelecido na LC nº 24/75 para aprovação de convênio, conforme artigo 2º da LC 160/2017:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Portanto, seria imperiosa a celebração de convênio para que fossem implementadas as determinações da LC 160/2017. Essa necessidade foi suprida com a celebração do Convênio ICMS 190/2017, que dispõe sobre a reinstituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos, sem convênio prévio, por legislação publicada até 8 de agosto de 2017, bem como da remissão dos créditos tributários decorrentes dos citados benefícios⁸⁴.

Os efeitos da edição da LC já podem ser observados, inclusive, na jurisprudência. À título de exemplo, na ADI 4.635/SP, que discute a constitucionalidade unilateral de benefício fiscal de ICMS, O Ministro Marco Aurélio proferiu decisão suspendendo o processo diante da possibilidade do benefício discutido ser convalidado pelo CONFAZ. Segue a decisão:

DECISÃO: A União Federal editou a Lei Complementar nº 160, de 07/08/2017, que “Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios

⁸⁴ Brasil. CONVÊNIO ICMS 190/17. **Ministério da Fazenda**. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 dez. 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 20 mai. 2017.

fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014” (grifei). O art. 8º desse diploma legislativo de caráter nacional, por sua vez, prescreve que “O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar deverá ser aprovado pelo Confaz no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei Complementar, sob pena de perderem eficácia as disposições dos arts. 1º a 6º desta Lei Complementar” (grifei). A legislação complementar em referência foi publicada no DOU de 08/08/2017, data em que esse estatuto legal entrou em vigor e que constitui o termo inicial do prazo de 180 (cento e oitenta) dias dentro do qual caberá ao CONFAZ aprovar o convênio intergovernamental a que alude o art. 1º da LC nº 160/2017. O lapso temporal em questão – cumpre assinalar – ainda flui, motivo pelo qual entendo relevante determinar a suspensão deste processo, que deverá permanecer sobrestado até o exaurimento de mencionado prazo ou até eventual aprovação, pelo CONFAZ, do convênio a que se refere o art. 1º da LC nº 160/2017. Os autos deste processo permanecerão sobrestados na Secretaria Judiciária deste Tribunal. Publique-se. Brasília, 09 de novembro de 2017. Ministro CELSO DE MELLO Relator

(ADI 4635, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 09/11/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-261 DIVULG 16/11/2017 PUBLIC 17/11/2017).⁸⁵

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-029, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Neste capítulo são analisadas algumas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre concessões de benefícios fiscais sem prévio convênio interestadual, com o objetivo de identificar as razões de decidir da Suprema Corte em tais casos, principalmente com relação às isenções.

Ainda, analisou-se a aplicação da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade, ou seja, com efeitos “*ex nunc*”.

Foram analisados 33 (trinta e três) acórdãos do STF no total, dos quais 26 (vinte e seis) foram resultado de pesquisa jurisprudencial no site do STF⁸⁶, usando como chave de busca as palavras “isenções e ICMS e inconstitucionalidade”, uma vez que essa foi a busca que alcançou mais resultados pertinentes ao objeto da presente pesquisa, a qual tem como foco principal as isenções fiscais de ICMS.

Foram utilizadas, ainda, 5 (cinco) acórdãos⁸⁷ indicados em monografia apresentada por Guilherme Silva Galdino Cardin⁸⁸, apontados por se tratarem especificamente de isenções relativas ao ICMS, bem como outros 2 (dois) acórdãos que foram indicados como precedente nos casos analisados⁸⁹.

Apenas quatro dos acórdãos não possuíam estrita relação com o tema. Na ADI 1600⁹⁰ a discussão focou na cobrança de ICMS de empresas nacionais para manter a isonomia com as estrangeiras, as quais possuem isenção. Já na ADI 1646⁹¹ a discussão

⁸⁶ ADI 84; ADI 128; ADI 286; ADI 429; ADI 930; ADI 1247; ADI 1276; ADI 1308; ADI 1467; ADI 1587; ADI 1600; ADI 1646; ADI 2157; ADI 2352; ADI 2376; ADI 1522; ADI 1577; ADI 2377 MC; ADI 2549; ADI 2599-MC; ADI 3809; ADI 4276; ADI 4628; ADI 4635 MC -Agr – Ref; RE 353657; RE 828133 AgR - PB - PARAÍBA

⁸⁷ ADI 2122; ADI 2458; ADI 2548; ADI 3246; ADI 3794

⁸⁸ CARDIN, Guilherme Silva Galdino. **Proposta da Súmula Vinculante Nº 69**: Análise dos precedentes e o teor do enunciado. Graduação em Direito (Monografia). Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP, São Paulo, 2014.

⁸⁹ ADI 3429; ADI 2439

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600. Procurador Geral da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Nelson Jobim. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 20 jun. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

⁹¹ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.646. Confederação Nacional do Comércio e Assembleia Legislativa do Estado do Pernambuco. Relator: Ministro Néri da Silveira. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 04 mai. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

foi sobre a incidência de ICMS nos casos de venda de carros recuperados de sinistro. No RE 353657⁹² o tema foi o IPI e no RE 828133 AgR - PB – PARAÍBA⁹³ a discussão foi sobre a inclusão das isenções no cálculo do repasse de ICMS. Sendo assim, são 29 (vinte e nove) os acórdãos que trataram especificamente sobre normas que prescreviam benefícios fiscais de ICMS questionados por não terem sido concedidos mediante prévio convênio interestadual.

Com relação à modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade, nota-se que em apenas um acórdão tal técnica foi utilizada⁹⁴, sendo somente discutida, sem ser aplicada, em mais três acórdãos⁹⁵, sendo que, em um deles, apenas em embargos de declaração⁹⁶. Porém, uma análise mais profunda sobre o tema será realizada posteriormente neste mesmo trabalho.

2.1. As razões de decidir do Supremo Tribunal Federal acerca dos benefícios concedidos sem a prévia aprovação no CONFAZ

Com relação às razões de decidir especificamente, foi feita uma análise dos acórdãos buscando identificar e entender os motivos que levaram à declaração de inconstitucionalidade dos benefícios, bem como de eventual modulação de efeitos da decisão.

Tal análise permite não só observar o entendimento da Corte sobre o tema das isenções heterônomas, como também seu posicionamento acerca da Guerra Fiscal e a possibilidade da modulação de efeitos e suas consequências. Assim, observa-se a evolução da jurisprudência desde o advento da Constituição da República de 1988, permitindo identificar eventual mudança no entendimento da Corte, seja com relação a inconstitucionalidade dos benefícios, seja na modulação dos efeitos.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 353.657. União e Madeira Santo Antônio LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-041**, 07 mar. 2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹³ Id. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário nº 828.133. estado da Paraíba e Município de Nova Olinda. Relator: Ministro Teori Zavascki. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-188**, 22 set. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

⁹⁴ ADI 429

⁹⁵ ADI 4628; ADI 3246; ADI 3794

⁹⁶ ADI 3794

Vários foram os argumentos observados, mas destacam-se os mais recorrentes, sendo eles: os requisitos constitucionais e a LC nº 24/75, presente em 26 dos acórdãos⁹⁷; o combate à Guerra Fiscal, presente em 16 acórdãos⁹⁸; e a preservação do Federalismo e do Pacto Federativo, presente em 16 dos acórdãos⁹⁹. Ainda, outros argumentos foram usados com menor frequência, podendo ser considerados como desdobramentos ou consequências destes três argumentos principais, sendo eles: o perfil nacional do ICMS¹⁰⁰, a ofensa à isonomia¹⁰¹, a inoponibilidade da autonomia dos estados¹⁰², bem como a impossibilidade da concessão de isenções como forma de retaliação ou para diminuir prejuízos.¹⁰³

Ressalta-se que a separação desses argumentos, analisados individualmente, serve apenas para melhor estudá-los e entendê-los, uma vez que possuem estrita relação entre eles e, em geral, são tratados em conjunto durante as decisões, raramente de forma isolada.

A seguir tais razões de decidir serão esmiuçadas para que se entenda a relevância de cada uma na declaração de inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal nos casos estudados.

2.1.1. Necessidade de convênio

Os requisitos constitucionais e a necessidade de convênio interestadual são temas que já foram devidamente abordados no Capítulo 1 do presente trabalho. Não por acaso este é o principal argumento para a declaração de inconstitucionalidade, sendo inclusive

⁹⁷ ADI 84; ADI 286; ADI 429; ADI 930; ADI 1247; ADI 1276; ADI 1308; ADI 1467; ADI 1587; ADI 2157; ADI 2352; ADI 2376; ADI 1522; ADI 1577; ADI 2377 MC; ADI 2549; ADI 2599-MC; ADI 3809; ADI 4276; ADI 4628; ADI 4635 MC -Agr – Ref; ADI 2458; ADI 2548; ADI 3246; ADI 3794; ADI 3429; ADI 2439

⁹⁸ ADI 84; ADI 429; ADI 930-MC; ADI 1247; ADI 1587; ADI 2157; ADI 2352; ADI 2376; ADI 2377 MC; ADI 2549; ADI 4276; ADI 4628; ADI 2458; ADI 2548; ADI 3246; ADI 3794

⁹⁹ ADI 84; ADI 429; ADI 930-MC; ADI 1247; ADI 1587; ADI 2157; ADI 2352; ADI 2376; ADI 2377 MC; ADI 2549; ADI 4276; ADI 4628; ADI 2458; ADI 2548; ADI 3246; ADI 3794

¹⁰⁰ ADI 930-MC, ADI 4635-MC, ADI 2376, ADI 286, ADI 2157

¹⁰¹ ADI 2376; ADI 3246; ADI 4276

¹⁰² ADI 2352 ADI 3246

¹⁰³ 2377-MC, ADI 2352-MC, ADI 4635, ADI 2548, ADI 1247, ADI 429

o único argumento usado em alguns acórdãos para a declaração da inconstitucionalidade, bem como na concessão de medidas cautelares¹⁰⁴.

O desrespeito à necessidade de convênio prévio já configura uma ofensa direta a Constituição, sendo passível de controle concentrado de constitucionalidade, como bem mostrado no voto do Ministro Relator Celso de Mello, quando da decisão de medida cautelar na ADI 4635:

Tal, porém, não sucede no caso, pois a vulneração constitucional parece evidenciar-se pelo simples, direto e imediato cotejo entre o teor dos atos ora impugnados e o texto da própria Constituição da República (...)
Igual entendimento é perfilhado pelo Senhor Advogado-Geral da União, cujo pronunciamento, sobre esse específico ponto, destaca a adequação do meio processual ora utilizado e afasta a alegação de ofensa reflexa ao texto constitucional, como suscitada pelo Senhor Governador e pela Augusta Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo (...) ¹⁰⁵

Primeiramente, cabe destacar o sistema de isenções diferenciado com relação ao ICMS, o qual não segue a regra geral de competência tributária¹⁰⁶, trazendo inovações inclusive com relação ao ICM, imposto antecessor ao ICMS, como bem explicou o Ministro Relator Celso de Mello, na votação da medida cautelar na ADI 930-MC:

Todos sabemos que o poder de exonerar constitui uma derivação do poder de tributar, de tal modo que, ausente este, torna-se inviável o exercício da competência para definir hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral.
Com a superveniência do novo ordenamento constitucional, buscou-se recompor o equilíbrio nas relações político-jurídicas entre as unidades da Federação, prestigiando-se, em sua máxima extensão, todas as potencialidades inerentes à competência tributária deferida às pessoas estatais.
Assim, o novo quadro normativo inaugurado com a promulgação da Constituição de 1988 banuiu a possibilidade de concessão das isenções tributárias heterônomas, na medida em que não reproduziu a autorização extraordinária inscrita no art. 19, § 2º da Carta Política revogada, que deferia à União o poder de instituir, mediante lei complementar, isenções de impostos estaduais e municipais.
A lei fundamental de 1988 prescreveu, em cláusula vedatória, a impossibilidade jurídica de a União Federal “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III). (...)

¹⁰⁴ ADI 2599-MC

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-029, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

¹⁰⁶ ADI 930, MC, ADI 1.247, ADI 4635-MC

Desse modo, e desde que observado o princípio da reserva legal, nada impede que as entidades investidas de competência tributária – aí incluídos os estados-membros – valham-se das técnicas de exoneração tributária, seja para conceder isenções, seja para outorgar benefícios fiscais outros, seja, ainda, para estabelecer hipóteses diversas de inexigibilidade de tributos.

Tratando-se, porém, do ICMS, a Constituição delineou-lhe, no que concerne ao exercício pelo Estado-membro de sua competência exonerativa, um regime jurídico-tributário próprio e estrito, com disciplina normativa exorbitante daquela peculiar às demais espécies tributárias.

Isso significa que o Estado-membro sofre importantes restrições de índole constitucional no que concerne ao regramento peculiar ao ICMS, especialmente no que concerne ao uso das técnicas de exoneração tributária.¹⁰⁷

Já no julgamento de medida liminar na ADI 128, proposta pelo governador do Estado de Alagoas, sobre diversos dispositivos de lei estadual relativos ao ICMS, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence destacou em seu voto, a favor da concessão de liminar, a importância orçamentária do ICMS para os estados da Federação, uma vez que na repartição constitucional de receitas “a parcela mais significativa reservada aos Estados é a correspondente ao ICMS”¹⁰⁸, apontando este como um dos fatores para a redução da competência material dos Estados para legislar sobre o tema, assim como já ocorria com o ICM.

O reconhecimento da imprescindibilidade de convênio, “qualquer que seja o veículo de exteriorização de competência isencional”¹⁰⁹, e de respeito aos critérios constitucionais a concessão de benefícios fiscais já ocorreu logo no primeiro acórdão identificado durante a pesquisa sobre a matéria, que declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da Constituição do Estado de Minas Gerais, os quais concediam isenção de ICMS, na ADI 84, que foi assim ementada:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCISO IX E ALÍNEAS D E E, DO ART. 146, E O ART. 148, CAPUT, E PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, QUE INSTITUÍRAM HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA DE

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 930. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 31 out. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹⁰⁸ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 128. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 26 mar. 1993. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

¹⁰⁹ Id. Superior Tribunal Federal. Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 08 set. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

ISENÇÃO DO ICMS. Manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, a norma do art. 155, par. 2., XIII, g, da Constituição Federal, a qual, ao reservar a lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, na verdade, consagrou o convenio, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderao ser instituidas a não-incidência, a incidência parcial e a isenção do ICMS. Procedencia da ação.

(ADI 84, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996 PP-12210 EMENT VOL-01824-01 PP-00001)(grifo nosso).¹¹⁰

Esse não foi apenas o primeiro precedente identificado acerca de isenções, mas também sobre qualquer benefício fiscal, sedimentando o entendimento da Suprema Corte sobre o tema e reconhecendo a necessidade de prévio convênio interestadual, conforme voto do Ministro Relator Ilmar Galvão:

Por último, resta examinar o artigo 148 e parágrafo único, que isentam as microempresas (e também o pequeno e miniprodutor rural) do pagamento do ICMS nas operações de circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte e comunicação. Mais uma vez vale repetir que as isenções não podem ser concedidas unilateralmente pelos Estados, sem que tal seja acordado no convênio a que refere o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.¹¹¹

Existe, então, no ordenamento jurídico pátrio, com relação ao ICMS, o que o Ministro Celso de Mello chamou de “reserva constitucional de convênio”, em seu voto na Medida Cautelar na ADI 4635:

Mostra-se importante rememorar, no entanto, que a jurisprudência desta Corte Suprema, ao pronunciar-se sobre a necessária observância da reserva constitucional de convênio, tem reafirmado, em sucessivas decisões, que ofende a cláusula inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição a concessão unilateral, por parte de Estado-membro, sem anterior convênio interestadual, de quaisquer benefícios tributários relacionados ao ICMS(...)(grifo nosso)¹¹²

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 abr. 1996. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

¹¹¹ Ibidem.

¹¹² Id. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-029**, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

O Ministro Octavio Galloti, ao julgar a ADI 1587, da qual era relator, inclusive rechaça uma interpretação equivocada do art. 150, §6º da CF, que pode criar uma confusão com relação à necessidade de convênio¹¹³.

Ao reafirmar a necessidade do convênio no referido voto, o Ministro assim se manifestou:

Daí extrai a Presidência da Câmara Distrital ser indiferente, quanto ao ICMS, a edição de lei estadual específica ou a celebração de convênio, sendo igualmente válido um ou outro desses alternativos instrumentos. Mas estão claramente a indicar a letra e a lógica da cláusula final do parágrafo em questão, **a indispensabilidade da deliberação coletiva dos Estados, com ou sem lei específica, sempre que se trate de instituir benefícios em tema de ICMS**, entre os quais, expressamente exemplificado, o consistente na outorga de crédito presumido. A disposição comentada serve pois de reforço e não de exceção da tese inicial. (grifo nosso)¹¹⁴

O Ministro Celso de Mello, durante julgamento no pleno da medida cautelar na ADI 2377, foi enfático ao rechaçar a possibilidade de concessões unilaterais e reforçar a necessidade de convênio para os casos de isenções da seguinte forma:

Nenhum Estado-membro da Federação, mediante decisão unilateral, ainda que consubstanciada em lei por ele próprio editada, pode conceder, em matéria de ICMS, benefícios tributários, notadamente isenções, eis que essa matéria – considerado o que dispõe o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição da República – está sujeita à reserva constitucional de convênio.¹¹⁵

Na votação de medida cautelar da ADI 2157, o Ministro Relator Moreira Alves rebate as alegações do Governador da Bahia de que a Lei Complementar nº 24 não teria sido recebida pela Constituição Federal de 1988. A justificativa foi de que o artigo 150, VI, § 6º teria revogado a referida lei complementar, uma vez que o nosso ordenamento jurídico não admitiria repristinação resultante de alteração superior, já que o artigo não fazia ressalva, em sua redação original, ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII,

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.587. Governador do Distrito Federal e Assembleia Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 07 dez. 2000. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

alínea “g” da CF, ressalva esta que só passou a constar após a emenda Constitucional nº 03 de 1993. Assim afirma o Ministro:

E não tem procedência, primeiro porque a redação originária do artigo 150, VI, § 6º, só aludia a anistia ou remissão tributárias e não a isenções, icentivos e benefícios fiscais em geral, não havendo necessidade, sequer didática, da, da ressalva à aplicação de texto – o artigo 155§ 2º, XII, “g” – para indicar que aquele não influía neste, editados que foram ao mesmo tempo; segundo, porque essa ressalva com a alteração de redação do artigo 150, VI, § 6º, pela Emenda Constitucional nº 3/93, abarcando espécies de benefícios tributários, serve para esclarecer que este texto posterior não derogou o artigo 155, § 2º, XII, “g”; e, terceiro, porque a recepção da Lei Complementar nº24/75 não decorreu da redação original ou da redação atual desse artigo 150, VI, § 6º, como se salientou acima.¹¹⁶

A recepção da LC nº 24/75 foi tratada em vários acórdãos, o que evidencia a necessidade do convênio interestadual na forma descrita neste diploma legal¹¹⁷. Nesse sentido, manifestou-se a Ministra Relatora Ellen Gracie em seu voto na ADI 1308:

Como a LC87/96, que “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências”, não fixou a forma para a concessão e revogação de isenções, permanecem em vigor as normas da LC/24/75, que ‘dispõe sobre os Convênios para a Concessão de Isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, e dá outras providências.
118

Na concessão da medida cautelar da ADI 128, o Ministro Sepúlveda Pertence ainda explica como se dá essa sistemática definida na constituição, a qual já foi delineada no Capítulo 1, ao indicar porque ainda se aplica a forma dos convênios definida na LC 24/75 e a falta do que chamou de “código nacional do ICMS”, como segue:

5. Essa legislação complementar, verdadeiro código nacional do ICMS, ainda não foi editada.
6. Precatou-se, contudo, a Constituição de que o seu previsível retardamento desse margem à incidência do art. 24, §3º, segundo o qual, “inexistindo lei

¹¹⁶ BRASIL Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.157. Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado da Bahia e Governador do Estado da Bahia. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 10 abr. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

¹¹⁷ ADI 930-MC, ADI 1247, ADI 1308, ADI 2157-MC, ADI 1522-MC, ADI 1577-MC, ADI 3794

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.308. Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra Ellen Gracie. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 04 jun. 2004. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena”. De tal modo se reputou imprescindível a disciplina centralizada do ICMS, que preceituou, no art. 34§ 8º, ADCT, para a hipótese de não ser editada, em sessenta dias, a lei complementar necessária à sua instituição, que ‘os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1978, ficarão normas para regular provisoriamente a matéria.¹¹⁹

A recepção e aplicação da LC 24/75 também foi ratificada durante o julgamento da ADI 489, conforme decisão que segue:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, “G”, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, “c”, da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 128. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Acórdão. Brasília, **DF**, DJ-e 177, 15 set. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que “o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado”, não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis: “Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.”(RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97).

8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88.

9. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, inciso “g”, que reserva à lei complementar federal “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” aplicado, in casu, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996).

10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional.

Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

11. Calcado nessas premissas, forçoso concluir que: a) O § 2º do art. 192 da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses. b) O caput do artigo 193 da Constituição cearense isenta as microempresas de tributos estaduais, ao passo que seu parágrafo único estende a isenção, de forma expressa, ao ICMS, o que acarreta a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único e do caput, este por interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS. c) A

Inconstitucionalidade do artigo 201 e seu parágrafo único, da Constituição cearense é manifesta, porquanto pela simples leitura dos dispositivos verifica-se que o imposto estadual com tal campo de incidência é o ICMS, verbis: “Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais. Parágrafo único. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra. d) O parágrafo único do art. 273 e o inciso III do art. 283, da Constituição cearense incidem na mesma inconstitucionalidade, verbis: “Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo único. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS. (...) Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadoras de deficiência, o Estado concederá: (...) III - isenção de cem por cento do ICMS. 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense.

(ADI 429, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)(grifo nosso) ¹²⁰

Recepção foi detalhada no voto do relator, o Ministro Relator Luiz Fux:

O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema.

A Constituição Federal instituiu regime particular a respeito do modo como tais exonerações fiscais devem ser colocadas em prática no campo do ICMS, exigindo, para que isso ocorra, a existência de deliberação entre os Estados-membros, nos termos de disciplina por lei complementar, tal como proclamado pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88(...)

A exigência constitucional de diploma regendo a matéria restou satisfeita pela recepção, de acordo com a Suprema Corte, após a CF/88, da Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-213, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

dá outras providências. O âmbito de incidência da exigência de convênio é especificado pelo art. 1º da referida Lei (...)

Porquanto, a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, viola o art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88.¹²¹

Na ADI 84 o Ministro Ilmar Galvão relacionou a necessidade de convênio no que concerne à Guerra Fiscal e à proteção do Federalismo, temas que serão discutidos mais a frente:

Há que se ter presente a diretriz constitucional, que é cogente no sentido de que a uniformidade tributária está ligada à ordem federativa. Em decorrência, as isenções do ICMS só podem ser concedidas quando previstas em convênio entre os Estados-membros (Constituição Federal, art. 155, § 2º, XII, alínea “g”), tudo como forma de evitar ‘eventual guerra tributária entre as unidades da Federação’.¹²²

Observou-se que mais de uma vez foi dito expressamente, em acórdãos e votos, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido da inconstitucionalidade de normas que concedam, unilateralmente, benefícios fiscais de ICMS sem convênio prévio entre Estados e Distrito Federal¹²³.

Esse posicionamento da corte é observado inclusive durante o debate no plenário, em votação da ADI 429:

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Mas, mesmo assim, Senhor Presidente, eu até louvo o fato de Vossa Excelência ter proposto o julgamento célere, porque aqui as questões postas são questões já sedimentadas.

Em primeiro lugar, pode o Estado conceder isenção sem que tenha havido?

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) – Claro que não.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Não. Em segundo lugar, a segunda questão aqui é em relação, basicamente, ao poder do Estado

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017

¹²² Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 19 abr. 1996. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

¹²³ ADI 429, ADI 3.809, ADI 1.247, ADI 3809, ADI 4276, ADI 4635-MC, ADI 4628, ADI 1276

isentar tributos. Então isso é matéria já pacífica, aqui, em termos de jurisprudência.¹²⁴

Ressalta-se que a necessidade de convênio, definida na Constituição e regulamentada pela LC nº 24/75, sendo este, nas palavras do Ministro Ilmar Galvão¹²⁵, “o único meio hábil” para conceder ou revogar benefícios fiscais, deve ser realizado no âmbito CONFAZ, como bem mostra o voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski em seu voto na ADI 2549:

O artigo 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir a lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Quis o legislador constituinte, ao mencionar "deliberação" dos Estados e do Distrito Federal, evidenciar a necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa "guerra fiscal" entre eles. A lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional.

A questão, por sua vez, esta regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Como se vê, em seu artigo 2º, a Lei Complementar 24/75 remete ao Conselho Fazendário (CONFAZ), a necessidade de aprovação de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS, que, por sua vez, deve ser deliberada pela unanimidade dos entes federados ali representados.¹²⁶

2.1.2. O perfil nacional do ICMS

Outra característica apontada em diversas oportunidades pela Suprema Corte é que o ICMS, por seu caráter não cumulativo, acaba gerando efeitos, muitas vezes, em mais de um ente da federação.

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439. Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 13 nov. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

¹²⁶ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Distrito Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-189**, 03 out. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 08 jul. 2017.

Esse perfil nacional do ICMS foi indicado na jurisprudência como um dos motivos para as limitações impostas pela Constituição com relação à concessão de isenções fiscais. É o que se extrai do voto do Ministro Celso de Mello nas medidas cautelares das ADI 930¹²⁷ e 4635¹²⁸, como segue:

Isso significa que o Estado-membro sofre importantes restrições de índole constitucional no que concerne ao regramento peculiar ao ICMS, notadamente quanto ao uso das técnicas de exoneração tributária.

O perfil nacional peculiar à estrutura jurídico-normativa do ICMS – que impõe expressivas limitações à competência impositiva do Estado-membro no tratamento legislativo dessa espécie tributária¹²⁹

Mesmo entendimento foi exarado pelo Ministro Marco Aurélio nas medidas cautelares das ADI 2376 e 286, nas quais afirmou:

Sabe-se que o ICMS é um tributo de característica nacional e, por isso mesmo, o constituinte federal teve a preocupação de determinar que os estados-membros obedecessem às linhas mestras da lei complementar federal na instituição de exonerações, revogações ou quaisquer benefícios tributários, evitando, assim, que um Estado prejudicasse o outro, sob disfarce de sua autonomia.¹³⁰

Da mesma forma:

A ratio subjacente a essa diretriz fixada pela Constituição da República – que impõe, ao Estado-membro, inquestionável limitação de ordem jurídica – encontra fundamento no perfil eminentemente nacional que o ICMS assume em nosso sistema positivo¹³¹

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 930. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 31 out. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹²⁸ Id. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-029**, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

¹²⁹ Ibidem.

¹³⁰ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286. Governador do Estado de Rondônia e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Paulo Brossard. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 22 jun. 1990. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

¹³¹ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.157. Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado da Bahia e Governador do Estado da Bahia. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 dez. 2000. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

Na mesma linha, o Ministro Relator na medida cautelar da ADI 2157 afirma que um dos aspectos realçados pelos princípios fundamentais em tema de ICMS, consagrados pela Constituição da República, seria exatamente o perfil nacional do tributo.¹³²

Como se vê, o caráter nacional do ICMS é relevante para na sistemática do referido tributo, a ponto de justificar a concessão de cautelares, como na ADI 4635, de relatoria do Ministro, afirmando que “a própria disciplina nacional conferida pela Constituição ao ICMS, rompida pela concessão isolada e unilateral de exoneração fiscal ora impugnada, torna imperioso que se outorgue o provimento cautelar ora pleiteado”¹³³.

Inclusive, como será discutido nos itens seguintes, os efeitos nacionais do ICMS guardam íntima relação não só com a necessidade de convênio, como já demonstrado, mas também com a guerra fiscal e o pacto federativo.

2.1.3. Guerra Fiscal

A Guerra Fiscal é uma das principais razões para a declaração de inconstitucionalidade de isenções, estando, inclusive, intimamente ligada à exigência constitucional de convênio. É o que se extrai do voto do Ministro Relator Celso de Mello no julgamento da medida cautelar na ADI 930:

A Carta Política, consoante ressaltado, prescreveu, em seu art. 155, § 2º, XII, g, que se inclui no domínio normativo da lei complementar nacional, inscrita na esfera de competência da União federal, a regulação da forma como isenções e benefícios fiscais poderão ser concedidos e revogados por deliberação dos Estados-membros.

Essa norma constitucional, que autoriza a União Federal a estabelecer padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculada a um objetivo

¹³² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

¹³³ Id. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-029**, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

de nítido caráter político-jurídico: impedir a guerra tributária entre os estados-membros e o Distrito Federal. (grifo nosso)¹³⁴

Continua, ainda, o Ministro:

O legislador constituinte republicano, **com o propósito de impedir a “guerra tributária” entre os estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinadamente destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS.** Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, Conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Desse modo, e considerando o propósito teleológico visado pelo legislador constituinte com a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, XII, g, da Carta Federal, parece questionável a possibilidade jurídica de o estado-membro, sem prévia deliberação aquiescente constante de convênio interestadual, conceder, em tema de ICMS, vantagens de caráter tributário (isenção, incentivos ou benefícios fiscais). (grifo nosso)¹³⁵

O que se convencionou chamar de “guerra fiscal” é altamente prejudicial não só aos Estados individualmente considerados, mas também à Federação como um todo, por isso se mostra necessária a atuação do legislador e do Supremo Tribunal Federal no sentido de coibir essa disputa entre os entes da federação.

O prejuízo gerado pela Guerra Fiscal, principalmente econômica, foi demonstrado pelo Ministro Relator Carlos Britto na ADI 3429 e 3246¹³⁶, como segue:

Exigência constitucional que termina por evitar que a renúncia estadual de receita quanto ao imposto que seria devido numa dada operação venha a sobre-onerar o sujeito passivo já situado no Estado de eventual destinação da mercadoria. É que, uma vez que operada a renúncia unilateral de receita do ICMS, ofendido fica o direito de tal sujeito passivo vir a compensar, na operação imediatamente posterior, o valor do imposto que seria devido no

¹³⁴ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 930. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 31 out. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 930. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 31 out. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹³⁶ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

âmbito do Estado renunciante. Tudo a contrariar, já se vê, o princípio da não-cumulatividade em tema de ICMS.¹³⁷

Na mesma linha, se manifestou o Ministro Relator Ricardo Lewandowski na ADI 2549, ao afirmar que “a guerra fiscal, tal como é atualmente conhecida, em muito prejudica a elaboração de políticas públicas sérias e conjugadas entre os entes federados, tão essenciais ao desenvolvimento do país”¹³⁸.

Chamado de “guerra santa” pelo Ministro Marco Aurélio em voto na ADI 2548, levando em consideração a carga tributária suportada no Brasil¹³⁹, esse verdadeiro embate entre os estados foi também exemplificado nos termos do voto do Ministro Relator Sepúlveda Pertence, na medida cautelar da ADI 2377:

O caso mostra que, na “guerra fiscal” em que se empenham os governos estaduais, ninguém merece poder “jogar a primeira pedra”. Ou, cuidando-se de guerra, que todos se pretendem no direito de jogá-la...
Ao contrário do que há dias – 7.02.01 – proclamava orgulhosamente o tradicional matutino que lhe porta o nome, nem o Estado de São Paulo se abstém por completo de entrar na peleja e – embora a título de retaliação a dois outros Estados – favorece suas empresas com inequívoca isenção do ICMS e prejuízo não apenas dos dois rebeldes, mas de todas as outras unidades da federação concorrentes nos setores acobertados pela benesse unilateral.¹⁴⁰

Interessante notar o posicionamento do Ministro Relator na ADI 429 ao colocar esse estado de guerra fiscal quase como uma consequência lógica da possibilidade de cada ente da federação instituir isenções independentemente:

Com efeito, se fosse lícito a cada ente federativo regional a instituição de exonerações fiscais de forma independente, o resultado que daí adviria seria a

¹³⁷ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.429. Procurador Geral da república e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, DJe-004, 27 abr. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

¹³⁸ BRASL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Distrito Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Acórdão. Brasília, DF, DJe-189, 03 out. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 08 jul. 2017.

¹³⁹ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548. Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, DJe-037, 15 jun. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

¹⁴⁰ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

cognominada guerra fiscal, com a busca irrefreável pela redução da carga tributária em cada Estado de forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo, em última análise, para o próprio federalismo fiscal.¹⁴¹

A preocupação com a guerra fiscal é grande a ponto de permitir, conforme já demonstrado anteriormente, um tratamento tributário diferenciado com relação ao ICMS, limitando a autonomia dos Estados, conforme demonstrado no voto do Ministro Dias Toffoli na ADI 1247:

Segundo a lógica delineada na Cata Magna, é imprescindível que os Estados-membros, a par de sua autonomia tributária, acordem, previamente, acerca de determinados pontos, a fim de impedir a chamada “guerra fiscal”, com consequências nocivas ao Estado Democrático de Direito e à preservação da harmonia e da convivência nacional dos entes federativos.¹⁴²

Conforme demonstrado na votação das medidas cautelares nas ADI’s 2377 e 2352, a jurisprudência da corte tem sido “severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas”¹⁴³. Inclusive, sendo o STF apontado pelo Ministro Relator como a “solitária força da paz”, fazendo “recolher-se ao bom comportamento todos beligerantes que, um dia, denunciam, mas, no outro, são denunciados”¹⁴⁴.

O Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto na ADI 3794, reforça o caráter nacional do ICMS e a preocupação do sistema pátrio em unificar o tratamento desse tributo, de modo a evitar a guerra fiscal e proteger o pacto federativo, tema este que será tratado a seguir:

Embora a Constituição federal de 1988 outorgue competência aos estados federados e ao Distrito Federal para instituir, fiscalizar e arrecadar o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, o tributo

¹⁴¹ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-213, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁴² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Dias Toffoli. Acórdão. Brasília, DF, DJe-157, 16 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹⁴³ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.352. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 09 mar. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

¹⁴⁴ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

tem feição nacional em razão da abrangência e da complexidade das operações tributadas. Considerado todo o ciclo produtivo típico das operações destinadas, ao final, a pôr mercadorias à disposição do mercado, em conjunção com a extensão do território nacional e de suas desigualdades regionais, a Constituição contém mecanismos de unificação e centralização do tratamento tributário.

Tais mecanismos operam na ponderação e na coordenação de interesses, como salvaguardado pacto federativo contra o que se convencionou chamar de *guerra fiscal*.¹⁴⁵

Ainda sobre a guerra fiscal, notável o voto do Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento do referendo à medida cautelar concedida, por unanimidade, nos autos da ADI 4.705/DF, ao afirmar que “a falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses”¹⁴⁶.

Também vale nota a decisão na ADI 1247, que teve como relator o Ministro Celso de Mello, ao definir os princípios fundamentais presentes na constituição sobre ICMS:

E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSIVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não esta sujeito a observancia de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF. DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explicita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da Republica o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição.

¹⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794. Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Acórdão. Brasília, DF, DJe-146, 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

¹⁴⁶ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628. Confederação Nacional de Comércio de Bens Serviços e Turismo. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-230, 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

Legitimidade desse comportamento. **ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o proposito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da Republica, em tema de ICMS, (a) realcam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitario destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderao, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.** CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convenios interestaduais constitui pressuposto essencial a valida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convenios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do previo consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades politicas que compoem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsidio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de calculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei especifica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias tematicas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

(ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020) (grifo nosso) ¹⁴⁷

Por fim, extrai-se da ADI 4276 que não é relevante para a exigência de convênio se há efetivo prejuízo do Estado, o que afastaria a guerra fiscal, como se vê:

Não é sequer procedente o argumento, suscitado em defesa da lei impugnada, segundo o qual não haveria a perspectiva de atração de investimentos através da isenção concedida, supostamente afastando, assim, o risco de guerra fiscal.

¹⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Dias Toffoli. Acórdão. Brasília, DF, DJe-157, 16 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

Em primeiro lugar, mostra-se simplesmente indiferente para a Constituição Federal o maior ou menor impacto que determinada desoneração tributária, relativa ao ICMS, pode causar no cenário de investimentos nos Estados-membros: ao contrário do que aduz o Poder Legislativo do Estado do Mato Grosso, o só fato de configurar-se, conceitualmente, a isenção já é por si só suficiente para atrair a exigência formal do convênio interestadual, descumprida na presente hipótese. E, de qualquer forma, é inegável que a desoneração da operação de aquisição de automóveis por determinada categoria repercute, sim, nos complexos cálculos de investimentos setoriais que guiam a atuação do empresariado, de modo que não há qualquer amparo na pretendida superação do óbice formal insculpido no art. 155, § 2º, XII, 'g', da CF.¹⁴⁸

2.1.4. Federalismo e Pacto Federativo

Por vezes citando o federalismo, em outras vezes citando o pacto federativo, o que realmente deve se levar em conta com relação ao tema é a importância que as decisões do STF procuram dar à defesa da unidade da federação, principalmente com relação à guerra fiscal.

Essa proteção ao pacto federativo legitima, como já visto no subcapítulo 2.1.2, a restrição da competência tributária dos Estados, conforme voto do Ministro Celso de Mello na ADI 2548:

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.¹⁴⁹

A preservação da federação também tem justifica na exigência constitucional de convênio, conforme assevera o Ministro na ADI 429 ao afirmar que "a finalidade por detrás da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio horizontal na

¹⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276. Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão da Presidência. Brasília, DF, DJe-181, 18 set. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 09 jul. 2017.

¹⁴⁹ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548. Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, DJe-037, 15 jun. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo”¹⁵⁰.

Ainda, o STF também reconheceu a importância de sua atuação de forma a defender o pacto federativo, como se extrai do voto do Ministro na ADI 4628, ainda que esta não se tratasse, especificamente, sobre a concessão de benefícios fiscais sobre o ICMS:

Nesse particular, é imperioso dever da Suprema Corte, como guardião da Lei Fundamental e da higidez do pacto federativo, repudiar situações de manifesta inconstitucionalidade, tal como ocorre na espécie, notadamente porque há um risco elevado de se exigirem quadros fáticos de difícil reparação.¹⁵¹

Pode-se notar que o combate à guerra fiscal e a proteção ao federalismo aparecem intrinsecamente conectados nos posicionamentos da suprema corte.

2.1.5. Inoponibilidade da autonomia dos estados

A jurisprudência do STF não admite a alegação de que a concessão de isenções em matéria de ICMS decorre da autonomia dos Estados, uma vez que a necessidade de convênios é exatamente uma limitação dessa autonomia. Esse foi o entendimento exarado na medida cautelar da ADI 2352:

EMENTA: ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00). 2. **As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS,**

¹⁵⁰ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-213, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628. Confederação Nacional de Comércio de Bens Serviços e Turismo. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-230, 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela. 3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, 2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS, como afirmado pelo Tribunal. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados- membros que sediam empresas do ramo. (grifo nosso)

(ADI 2352 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2000, DJ 09-03-2001 PP-00102 EMENT VOL-02022-01 PP-00060) (grifo nosso)¹⁵²

Da mesma forma entendeu o Ministro na ADI 3246:

Não é tudo, porque ainda me resta fazer uma breve observação. É que, bem ao contrário do que sustenta o Governador do estado do Pará, as regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam um desrespeito à autonomia dos Estados. É que o próprio artigo constitucional de nº 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição¹⁵³

2.1.6. Impossibilidade da concessão de isenções como forma de retaliação ou para diminuir prejuízos

A jurisprudência do STF também não admite que as concessões de isenções, a despeito da exigência constitucional de convênio, se deem como forma de retaliação ou para dirimir prejuízos de isenções, igualmente inconstitucionais, concedidas por outros Estados. Esse é o entendimento na ADI 2377:

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco

¹⁵² Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.352. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 09 mar. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.

(ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848) (grifo nosso)¹⁵⁴

Segundo o Ministro no julgamento da medida cautelar na ADI 2352, a tentativa de retaliação através de uma medida unilateral como a concessão de benefícios pode acabar agravando os prejuízos econômicos sofridos:

São ponderáveis, não há dúvida, as queixas do governo do Espírito Santo contra o Convênio ICMS 55/99, que – autorizando a isenção para a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural – pôs em situação desfavorável de competição as indústrias nacionais de bens similares.

O remédio, contudo, não pode ser a medida unilateral adotada pelo dito impugnado que, contra a Constituição, agrava os prejuízos igualmente acarretados aos demais Estados-membros produtores, pela isenção concedida aos equipamentos estrangeiros importados.¹⁵⁵

Na mesma linha, inclusive citando o decreto combatido na ADI 2352, acima mencionada, ao se manifestar em medida cautelar da ADI 2377 o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que “inconstitucionalidades não se compensam”, como segue:

Esse decreto capixaba – que concedia crédito presumido de ICMS às empresas locais, nas operações com equipamentos do setor petrolífero – foi,

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

¹⁵⁵ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.352. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 09 mar. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

como visto, um dos motivos alegados pelo Governo paulista para o seu edito de retaliação.

Mas, a sua suspensão não basta para fazer cessar a vigência do decreto paulista, condicionada também à de ato do Governo fluminense, até agora não trazida ao Tribunal.

Por outro lado, o propósito de retaliar o preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.

E, na espécie, mais ostensivo que o capixaba, o decreto impugnado, de logo, onera do ICMS as empresas paulistas.¹⁵⁶

Seguiu o Ministro:

O remédio, contudo - ponderei então - não pode ser a medida unilateral adotada pelo edito impugnado que, contra a Constituição, agrava os prejuízos igualmente acarretados aos demais Estados-membros produtores, pela isenção concedida aos equipamentos estrangeiros importados.¹⁵⁷

Na mesma ADI, o Ministro Nelson Jobim entendeu, em seu voto, que deveria ser diversa a postura do Estado de São Paulo no caso, ao afirmar que “a rigor, o Estado de São Paulo deveria, isto sim, ter atacado os atos do Rio de Janeiro e do Espírito Santo e não tentado se equiparar na mesma situação de guerra de petróleo”¹⁵⁸.

O mesmo entendimento foi seguido pelo Ministro ao conceder medida cautelar na ADI 4635, citando, inclusive, como precedente a decisão da medida cautelar 2377:

Nem se pretenda justificar a legitimidade constitucional dos atos questionados mediante a alegação de que o Estado de São Paulo teria assim agido com o objetivo de assumir “postura reativa”, para, em função desta, “(...) eliminar desequilíbrios concorrenciais decorrentes de normas tributárias inconstitucionais”, como sustentado, sem razão, pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo¹⁵⁹

Entendimento que foi mantido ao ser julgado Agravo Regimental na mesma ADI:

¹⁵⁶ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017

¹⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ Id. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-029**, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

Com efeito, a outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado.

(...)

É que – como ninguém o ignora – situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si.¹⁶⁰

Neste diapasão, o Ministro Gilmar Mendes, no voto da ADI 2548, também se manifestou contrariamente à concessão de benefícios como forma de proteção a benefícios semelhantes de outros Estados, ao referendar o argumento exposto pela Procuradoria Geral da República, afirmando que “tal fato não se mostra apto a afastar o vício de inconstitucionalidade (...) trata-se de argumento que supõe uma ‘igualdade no ilícito’, que não pode ser aceito pela ordem jurídica”¹⁶¹. Este posicionamento foi reforçado na ADI 1247 pelo Ministro Dias Toffoli¹⁶².

Assim decidiu o Ministro Gilmar Mendes na ADI 2548:

Não se argumente, igualmente, o fato de o Estado de São Paulo conceder benefícios de ICMS semelhantes. Tal fato não se mostra apto a afastar o vício da inconstitucionalidade como bem anotado no parecer da Procuradoria-Geral da República (fls. 189).

Trata-se de argumento que supõe uma "igualdade no ilícito", que não pode ser aceito pela ordem jurídica.¹⁶³

Interessante notar também o posicionamento do Ministro Luiz Fux, no voto da ADI 429, sobre o impacto que as isenções podem causar nos investimentos do Estado:

¹⁶⁰ Ibidem.

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548. Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, DJe-037, 15 jun. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

¹⁶² Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Dias Toffoli. Acórdão. Brasília, DF, DJe-157, 16 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

¹⁶³ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548. Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, DJe-037, 15 jun. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

Em primeiro lugar, mostra-se simplesmente indiferente para a Constituição Federal o maior ou menor impacto que determinada desoneração tributária, relativa ao ICMS, pode causar no cenário de investimentos nos Estados-membros. O só fato de configurar-se, conceitualmente, a isenção já é por si só suficiente para atrair a exigência formal do convênio interestadual, descumprida na presente hipótese.¹⁶⁴

Sendo assim, no que se refere a concessões de benefícios fiscais em matéria de ICMS, o impacto ou vantagem econômica que tal benefício possa trazer para o Estado vinha sendo irrelevante para sua validade e constitucionalidade perante o STF.

2.1.7. Ofensa à Isonomia

A Suprema Corte também entende que as concessões inconstitucionais de benefícios de ICMS ferem a isonomia entre os estados. Esse foi o entendimento na medida cautelar da ADI 2376, consubstanciada no voto do Ministro:

No caso dos autos, o decreto atacado nesta ação agrava ainda mais a ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a Bacia de Campos, no Estado do Rio de Janeiro, enseja às indústrias de todo o território nacional oportunidades múltiplas de oferecer seus produtos à PETROBRAS e às demais companhias de petróleo (oil companies). Ao conceder exoneração tributária ao fornecimento de bens e serviços realizados no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o ato normativo em questão prejudica sensivelmente os outros Estados arrecadadores e suas empresas. Em destaque, o Estado de Minas Gerais.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, DJe-213, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.376. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Acórdão. Brasília, DF, DJ, 04 mai. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS

A modulação de efeitos é uma técnica utilizada no sistema pátrio que permite restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de modo que só produza efeitos de fato a partir da decisão ou em outro momento determinado pelo Supremo Tribunal Federal.

Essa prerrogativa foi inserida no sistema brasileiro pela Lei n.º 9.868 de 1.999, em seu artigo 27, in verbis:¹⁶⁶

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Como se observa no referido artigo, só é possível a aplicação da modulação nos casos nos quais haja excepcional interesse social ou para preservar a segurança jurídica. Exige-se, ainda, a aprovação, por maioria, de dois terços dos membros da Corte Suprema. Sobre o tema, assim leciona Gilmar Ferreira Mendes¹⁶⁷:

Tal como observado, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente importante, manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio. O princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social. Entre nós, cuidou o legislador de conceber um modelo restritivo também no aspecto procedimental, consagrando a necessidade de um quorum especial (dois terços dos votos) para a declaração de inconstitucionalidade com efeitos limitados.

¹⁶⁶ BRASIL. Lei da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, Lei 9.868/99, de 10 de novembro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 nov. 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 19 de maio de 2018

¹⁶⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1.364-1.365.

Vê-se, pois, que, também entre nós, terá significado especial o princípio da proporcionalidade, especialmente a proporcionalidade em sentido estrito, como instrumento de aferição da justeza da declaração de inconstitucionalidade (com efeito da nulidade), tendo em vista o confronto entre os interesses afetados pela lei inconstitucional e aqueles que seriam eventualmente sacrificados em consequência da declaração de inconstitucionalidade.

Ao declarar a inconstitucionalidade de uma norma, a regra é que essa declaração tenha eficácia “*ex tunc*”, ou seja, gerando efeitos desde a data de edição da norma, uma vez que o reconhecimento de sua inconstitucionalidade corresponde à declaração de sua ilegalidade¹⁶⁸. A inovação trazida pelo artigo 27 da Lei 9.868/99 permite que o STF atue de forma diversa desta regra.

Sendo assim, o referido diploma legal permite que o STF profira três diferentes decisões ao declarar a inconstitucionalidade, quais sejam: determinar que a inconstitucionalidade corra apenas a partir do trânsito em julgado, ou seja, com eficácia “*ex nunc*”; definir um tempo durante o qual os efeitos da decisão ficarão suspensos; ou declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade, permitindo a suspensão do diploma legal a fim de que o legislador se manifeste sobre o vício constitucional¹⁶⁹.

3.1. O uso da modulação de efeitos na jurisprudência do STF

A aplicação da modulação de efeitos em matéria de isenções de ICMS foi tema que se buscou identificar durante a presente pesquisa. Como informado no Capítulo 2 deste trabalho, foram identificadas decisões nas quais esta técnica foi pelo menos discutida.

Na ADI 429, foi aplicada a técnica da modulação de efeitos, mais precisamente, declarando-se a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade de artigo da Constituição do Estado do Ceará:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU

¹⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1.219.

¹⁶⁹ Idem, p. 1.219.

PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, “G”, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, “c”, da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que “o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado”, não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis: “Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não

significa necessariamente tratamento privilegiado.”(RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97). 8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88. 9. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, inciso “g”, que reserva à lei complementar federal “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” aplicado, in casu, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996). 10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011. **11. Calcado nessas premissas, forçoso concluir que: a) O § 2º do art. 192 da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses.** b) O caput do artigo 193 da Constituição cearense isenta as microempresas de tributos estaduais, ao passo que seu parágrafo único estende a isenção, de forma expressa, ao ICMS, o que acarreta a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único e do caput, este por interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS. c) A Inconstitucionalidade do artigo 201 e seu parágrafo único, da Constituição cearense é manifesta, porquanto pela simples leitura dos dispositivos verifica-se que o imposto estadual com tal campo de incidência é o ICMS, verbis: “Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais. Parágrafo único. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra. d) O parágrafo único do art. 273 e o inciso III do art. 283, da Constituição cearense incidem na mesma inconstitucionalidade, verbis: “Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo único. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS. (...) Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadoras de deficiência, o Estado concederá: (...) III - isenção de cem por cento do ICMS. 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para

excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense.

(ADI 429, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014) (grifo nosso) ¹⁷⁰

Como se vê, a concessão de isenção tributária de ICMS pelo § 2º do art. 192 da Constituição cearense tinha o propósito de beneficiar os deficientes físicos, fazendo com que a declaração de sua inconstitucionalidade ocorresse sem a pronúncia de nulidade por um prazo de doze meses. A preocupação com o caráter excepcional do dispositivo já se mostrou na concessão de medida liminar deferida pelo Min. Célio Borja:

Penso, também, que não é de ser suspenso o parágrafo 2º, do artigo 192, da Constituição do Ceará, porque, beneficiando o restrito universo dos portadores de deficiência física, não há de acarretar prejuízo irreparável, quer por seu vulto, quer pela impossibilidade de futura recuperação. ¹⁷¹

Ao deferir a modulação de efeitos no caso, o Ministro Relator Luiz Fux esclareceu, antes da votação no pleno, que:

quando do deferimento da liminar, suspendeu-se a lei, porque era evidentemente também geradora de guerra fiscal, porque era isenção de ICMS, mas em relação aos deficientes auditivos, mentais e físicos entendeu-se, com base no argumento, digamos assim, jus sociológico, que aquilo não causaria grandes prejuízos. ¹⁷²

A modulação sugerida pelo relator foi discutida no pleno e interessante notar o debate que se seguiu:

¹⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁷¹ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Celio Borja. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 fev. 1993. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁷² Id.. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - A eficácia ex nunc foi exatamente em relação àquele dispositivo que não foi suspenso, e que agora está sendo declarado inconstitucional.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Está sendo suspenso agora.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Exato.

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - É um dispositivo que declara inconstitucional a parte relativa ao ICMS.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Exatamente. E que não tinha sido declarado inconstitucional, porque entendeu-se, à época, de não suspender esse parágrafo uma vez que ele conferiu um benefício a pessoas portadoras de deficiência auditiva, e isso não era razoável, já que haveria um argumento...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - É, não foi suspenso. Por isso que estou declarando inconstitucional esse com eficácia ex nunc.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - É, eu tinha até uma proposta, estava conversando com o Ministro Toffoli, eu tinha anotado antes, essa é uma situação realmente dramática. Eu já acompanhei caso, por exemplo, de satisfação da isenção do IPI. E é, de fato, uma corrida, é enfrentar uma montanha russa cumprir esses requisitos. As pessoas têm todas essas dificuldades, e não conseguem o atendimento.

De modo que eu ia propor, pelo menos, uma modulação de algo em torno de 12 meses, para dar tempo de que a matéria seja submetido ao CONFAZ.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Pois é! Mas, Ministro Gilmar, no julgamento antecedente, eu me pronunciei sobre a modulação, no próprio voto do Ministro Toffoli, mas o Plenário entendeu que isso é um problema à parte.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI: Em outro caso. Cada caso é um caso.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Não entendi. A sugestão do Ministro Gilmar é manter e dar um prazo para o CONFAZ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Declara inconstitucional, sem pronúncia da nulidade, né?

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Em relação a essa parte do ICMS.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - A este dispositivo. Ao invés do ...

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Só esse.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Só que ao invés do ex nunc, que seria a partir de agora, eu projetaria isto no tempo, por 12 meses ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Então, Vossa Excelência declara ainda constitucional ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não. Eu declaro inconstitucional sem pronúncia da nulidade. Mas, nos termos do art. 27, autorizaria a vigência por 12 meses.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Ao final do qual, se o CONFAZ não atuar, cai o dispositivo.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Cai o dispositivo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas pelo menos dá tempo para que haja uma, porque de fato ela ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Mas essa lei relativa ao ICMS, praticamente, no todo, ela foi suspensa pelo Ministro ...

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Não, mas não esse parágrafo.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Mas esse dispositivo não.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Mas não esse parágrafo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Exatamente. Por isso que estou ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Ah! Está falando só em relação a este parágrafo?
O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Só a esse parágrafo.
O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - É.
O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Claro.
O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - A sugestão é para resguardar a situação dos deficientes?
A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Sim.
O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Deficientes.
O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Estou de acordo também.
O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Pois não. Então, vamos tentar formular a proclamação.¹⁷³

Com posicionamento contrário à modulação, assim se manifestou o Ministro Marco Aurélio em seu voto no Plenário:

Pronuncio-me também no sentido de não haver modulação. Digo sempre: ou a Carta da República tem eficácia, tem concretude maior, ou não tem. Uma Carta estadual não pode colocá-la como que em *stand by*.
Mais ainda, a preocupação com os deficientes físicos, auditivos, visuais, mentais e múltiplos – como está no dispositivo – deve ser não apenas restrita ao Estado do Ceará, mas em relação aos cidadãos em geral no Brasil.
Não me defrontei com situação alguma de outro Estado versando a matéria. Se projetarmos no tempo preceito que, para mim, nasceu conflitante com a Carta da República, estaremos estendendo no tempo tratamento diferenciado e que, portanto, conflita com essa mesma Carta.
Por isso, pronuncio-me no sentido do vício formal, quanto a esse dispositivo, para ser coerente com o voto anterior proferido nesta assentada, e, em processo seguinte, de forma contrária à projeção, no tempo, da vigência.¹⁷⁴

Continuou o Debate no Pleno, do qual pode se extrair os motivos que levaram à modulação:¹⁷⁵

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Então, é um trecho, um item, só a conclusão: Isto posto, julgo parcialmente procedente o pedido formulado para declarar inconstitucionais o parágrafo 2º do artigo 192 - quer dizer, no corpo do voto já citei todos os artigos, agora estou concluindo -, o parágrafo 2º do artigo 192, sem declaração de nulidade, concedendo-se o prazo anual, não é Ministro Gilmar?
O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Isso.
O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Prazo anual, para que o CONFAZ possa manifestar-se sobre o tema.

¹⁷³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

¹⁷⁴ Ibidem.

¹⁷⁵ Id.. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Para eventual submissão do tema ao CONFAZ.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - No prazo de 12 meses.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - É, se todos os Estados chegarem à conclusão - que seria ótimo - que os deficientes - aqui tem muitos deficientes: tem visual, tem auditivo, tem deficientes egressos da Guerra do Vietnã.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Está bem. Então, nós já temos uma posição do Plenário, salvo melhor juízo, no seguinte sentido - depois vou especificar o voto do Ministro Marco Aurélio: Julgaram procedente em parte para julgar inconstitucional o artigo 192, § 1º, e o artigo 192, § 2º, sem declaração de nulidade, concedendo o prazo de 12 meses para eventual submissão desta isenção.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Não. Para submissão do tema ao CONFAZ. Não é para eventual não. É para submissão do tema.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Mas nós não podemos obrigar que seja submetido. A submissão é voluntária, o Estado submete se quiser.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Nós damos prazo de 12 meses, ao contrário do ex nunc, para que o CONFAZ tenha tempo de liberar. É só isso, mas não precisa mais nem fazer isso constar. Nós vamos assegurar o benefício por 12 meses.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR) - Mas eu acho que é bom votar como se fosse assim uma obiter dictum ou ratio decidendi, fica o CONFAZ alertado para isso, porque senão fica esperando o CONFAZ adivinhar?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, não para mexer no dispositivo, mas só para ficar registrado - nas antigas notas taquigráficas, não é? Agora não é mais notas taquigráficas - que nós estamos fazendo esta exceção pela singularidade de estarmos protegendo as pessoas deficientes e que nós não estamos chancelando em amplo espectro a concessão de isenções para, a posteriori, submeter ao CONFAZ. Portanto, é muito pontual esta exceção que nós estamos abrindo.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Perfeito.

Proferida a decisão, a ata do julgamento informa que o Tribunal julgou parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à CF ao § 2º do art. 192 da Constituição do Estado do Ceará, sem declaração de nulidade, concedendo o prazo de sobrevida do benefício por 12 (doze) meses a partir da publicação da ata desta sessão, vencido, em parte, o Ministro Marco Aurélio, que declarava integralmente procedente a ação para julgar inconstitucional o dispositivo por vício formal.

Isto é, a resistência do Ministro Marco Aurélio foi persistente, sendo incluída na ata do julgamento, o que demonstra seu forte posicionamento contra a aplicação da técnica da modulação de efeitos, ainda que no caso excepcional da ação.

Também foi abordada a modulação de efeitos na ADI 3246, na qual se discutiu a inconstitucionalidade da Lei nº 6.489/02 do Estado do Pará, que possibilitava a concessão de diversos incentivos fiscais, incluindo isenções¹⁷⁶.

No caso não houve concessão de medida cautelar e o Ministro Relator Carlos Britto adotou o rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/99¹⁷⁷.

O Ministro Carlos Britto votou para que fosse dada a interpretação conforme a constituição do artigo 5º da Lei nº 6.489/02, excluindo da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de convênio interestadual, mas sem qualquer efeito prospectivo da decisão¹⁷⁸.

Nos debates durante o julgamento foi discutida a modulação de efeitos da decisão, que foi solicitada pelo Estado do Pará. Os Ministros demonstraram preocupação com a proteção da segurança jurídica de um lado, tendo em vista o decurso do tempo entre a edição da lei e a decisão de inconstitucionalidade, e por outro lado a jurisprudência pacífica sobre o tema e o temor de que a concessão inconstitucional de benefícios se torne recorrente¹⁷⁹. Segue o debate:

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – O curioso, no caso, é que o Estado pretende se dê efeito prospectivo à declaração de inconstitucionalidade, para não cobrar imposto.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) – Para não cobrar das empresas já instaladas.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Ai é por causa da segurança jurídica, já que não houve o benefício fiscal.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Eu sei, compreendo as razões econômicas subjacentes.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Mas é um assunto tão indubitável, tão pacífico.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É tão pacífica a jurisprudência do tribunal

O SENHOR MINISTRO CÉSAR PELUSO – e isso pode até se tornar um modelo de política extralegal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Dada a decalagem entre a feitura da lei e a sua eventual contestação.

¹⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

¹⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017. p.5.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 10

¹⁷⁹ Ibidem. passim

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – A jurisprudência começa no início de 1989, com a questão do leite em Minas Gerais.¹⁸⁰

Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski se manifestou contra a modulação, alertando para o perigo em se aplicar essa técnica:

Senhora Presidente, penso que o dispositivo constitucional em questão é muito claro: exige um prévio acordo entre os Estados e o Distrito Federal. Louvo o esforço do eminente Procurador-Geral do Estado, mas entendo que as questões de conveniência, oportunidade econômica, política ou administrativa, não podem ser consideradas por esta Corte. Em relação ao efeito prospectivo, trata-se de renúncia de receitas públicas de forma inconstitucional. Isso não pode ser referendado por esta Corte, porque, conforme já foi dito, abriria um precedente muito perigoso.¹⁸¹

O voto do ministro Gilmar Mendes foi no mesmo sentido, ponderando que não vislumbrava no caso nenhum princípio constitucional que pudesse afastar a nulidade do diploma legal atacado. O Ministro parece também refutar, ainda que de forma não muito clara, o argumento de que haveria ofensa à segurança jurídica no caso, pois existe um entendimento muito balizado do STF sobre o tema. Segue trecho do voto:

Senhora Presidente, conforme havia observado no curso dos debates, não me causa estranheza o pedido do Estado do Pará quanto à eventual atribuição de eficácia limitada à declaração de inconstitucionalidade tendo em vista a eventual repercussão que a decisão possa ter sobre os empreendimentos em curso, aqueles que eventualmente obtiveram o tal benefício. E, pelo fato de haver ou não inconstitucionalidade, o art. 27 presume o quadro de inconstitucionalidade. Logo, a arguição de inconstitucionalidade não é efeito inibitório para o fim de aplicação desse artigo, pelo contrário, o supõe. Só nos casos de inconstitucionalidade é que vamos cogitar do art. 27. **Todavia – aqui temos aqueles casos chamados pelo Ministro Sepúlveda Pertence de “chapada de inconstitucionalidade”; nós não lemos mais relatório e voto, todos os Estados estão absolutamente avisados de se tratar de inconstitucionalidade evidente à luz da jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal, desde 1989, conforme explicitado pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence.**

De modo que, nesse sentido, parece-me não ter razão, não se pode dar guarida ao pedido de aplicação do art. 27, até porque – é fundamental que desenvolvamos uma doutrina em torno da aplicação do art. 27 -, em geral, ter-se-á de invocar algum princípio da nulidade da lei inconstitucional, o qual nós supomos ser de índole constitucional.

(...)

Portanto, as situações podem se configurar de maneira muito diferenciada. **Temos visto os casos que envolvem segurança jurídica, mudança do entendimento do tribunal, conforme ocorrido no caso da progressão de regime ou no caso de crime hediondo.** Assim, podemos ter, de fato, situações as mais diversas. Entretanto, **no caso específico, não consigo**

¹⁸⁰ Ibidem.

¹⁸¹ Ibidem.

vislumbrar qualquer fundamento constitucional que pudesse justificar a não aplicação do princípio da nulidade. (grifo nosso) ¹⁸²

No caso da ADI 3794, a modulação só foi discutida nos embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado do Mato Grosso do Sul contra acórdão que julgou inconstitucional artigos da Lei Complementar 93/2001 daquele Estado, uma vez que o acórdão não apreciou o pedido de modulação de efeitos da decisão.

O Governador do Estado solicitou que a decisão de inconstitucionalidade fosse modulada para o futuro, concedendo prazo para a mitigação de eventuais consequências econômicas, ou atribuindo eficácia “*ex nunc*” à decisão, tendo em vista o relevante interesse social e a segurança jurídica.

Ao decidir os embargos de declaração, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso entendeu que não havia motivos para a modulação de efeitos da decisão, conforme acórdão assim ementado:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento.

(ADI 3794 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)¹⁸³

¹⁸² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

¹⁸³ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794. Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Acórdão. Brasília, DF, DJe-146, 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

O Ilustre Relator entendeu, em seu voto, que não existiam razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social suficientes para ensejar a modulação dos efeitos da decisão.

Além disso, também ressaltou o posicionamento do STF contrário à aplicação de modulação de efeitos nesses casos, como se extrai de seu voto:

5. A jurisprudência desta Suprema Corte tem sido cautelosa na atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, principalmente no que tange a causas de tal espécie, nas quais a concessão unilateral de exoneração tributária de ICMS por parte de um dos Estados-membros gera indiscutível repercussão econômico-financeira aos demais Estados.

(...)

7. Ademais, a jurisprudência do STF não tem admitido a modulação de efeitos no caso de lei estadual instituir benefícios fiscais sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, §2º, XII, g, considerando, portanto, correta a declaração da nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*. Isso porque, caso se admitisse a modulação de efeitos em situações como a presente, ter-se-ia como válidos os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei local instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras.

8. Em outros casos semelhantes, este Tribunal não tem admitido a modulação de efeitos, como, por exemplo, se deu no julgamento da ADI nº 2.345, rel. Min Cezar Peluso; a ADI 2.906, rel. Min. Marco Aurélio e a ADI nº 1.247, rel. Min. Dias Toffoli.¹⁸⁴

Na mesma seara, ressaltou que algumas medidas cautelares vêm sendo concedidas com efeitos “*ex tunc*”:

Finalmente, cabe ressaltar que a preocupação em evitar as violações ao pacto federativo ocasionadas pelo descumprimento da cláusula constitucional da convencionalidade, em face da criação de inconstitucional competição fiscal, tem justificado, inclusive, a atribuição de efeitos *ex tunc* às medidas liminares deferidas em casos análogos¹⁸⁵

Neste diapasão, curioso foi o posicionamento adotado pela corte quando deferiu a Medida Cautelar na ADI 2458, suspendendo, com eficácia “*ex tunc*”, a Lei nº 6.004 de

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794. Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Acórdão. Brasília, DF, DJe-146, 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

¹⁸⁵ Ibidem.

1998 do Estado de Alagoas, a qual concedia benefícios fiscais de ICMS sem o prévio convênio no CONFAZ¹⁸⁶.

A regra, no caso das medidas cautelares, é que a decisão tenha efeitos “*ex nunc*”, como se extrai do artigo 11, §1º:

Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

Apenas dois Ministros foram contrários ao posicionamento do Ministro Relator Ilmar Galvão que determinou a eficácia “*ex tunc*” da decisão, retroagindo os efeitos da cautelar à edição da norma.

O Ministro Marco Aurélio se opôs a atribuição de efeitos retroativos à decisão cautelar, pois considerou que estabelecer tais efeitos a um julgamento “precário” e “efêmero” de uma cautelar, tratando sobre uma lei que já vigia por três anos à época da decisão, seria estabelecer um cenário de insegurança jurídica¹⁸⁷. Este posicionamento foi seguido pelo Ministro Sepúlveda Pertence¹⁸⁸.

3.1.1. Decisões recentes

Como exposto, existia uma forte tendência na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em rejeitar a modulação de efeitos, mantendo os efeitos “*ex tunc*” na aplicação de suas decisões.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Id. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017. *passim*

¹⁸⁷ Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017. p. 22

¹⁸⁸ *Ibidem*. p. 23

¹⁸⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 18 mar. 2017. **CONJUR**: Observatório Constitucional.

Ocorre que decisões recentes se utilizaram da referida técnica. O primeiro precedente favorável à modulação ocorreu no julgamento da ADI 4481, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgada em 11/3/2015¹⁹⁰. Entendimento que foi confirmado durante sessão do dia 8 de março de 2017, na qual se debateu casos importantes em matéria tributária, entre elas as ADIs 3.796, rel. Min. Gilmar Mendes, e 2.663, rel. Ministro Luiz Fux, ambas sobre a inconstitucionalidade de legislação estadual concessora de benefício fiscal¹⁹¹.

3.1.1.1. ADI 4481

Na ADI 4481, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, ataca dispositivos da Lei nº 14.985, de 06/01/2006, do Estado do Paraná, que concediam benefícios fiscais de ICMS sem a prévia aprovação do CONFAZ.

A declaração de inconstitucionalidade dos artigos se pautou na exigência de prévio convênio, nos termos da LC 24/75, bem como no combate à guerra fiscal, seguindo entendimento balizado do STF. Decisão que ficou assim ementada:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal#author>>. Acesso em 15 mai. 2017. passim

¹⁹⁰ Ibidem, passim.

¹⁹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 18 mar. 2017. **CONJUR**: Observatório Constitucional. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal#author>>. Acesso em 15 mai. 2017. passim

Em decisão interlocutória, diante da relevância da matéria, o Ministro Joaquim Barbosa submeteu o feito ao rito do art. 12 da Lei nº 9.868/1999.

A grande novidade trazida por essa decisão foi a aplicação da técnica de modulação de efeitos. Um dos motivos para a aplicação da referida técnica foi a submissão do feito ao rito do art. 12 da Lei nº 9.868/1999, deixando de apreciar o pedido de cautelar de forma imediata. Assim, a norma vigorou por mais de oito anos, ainda que com um vício de inconstitucionalidade patente, em afronta a jurisprudência sedimentada do STF.

Portanto, o Ilustre Ministro fez a ressalva que, em casos semelhantes, deve se buscar decidir sobre a concessão de medida cautelar o quanto antes, para evitar um quadro de insegurança jurídica:

18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes.

19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.¹⁹³

Seguiu o Ministro, ao defender a modulação de efeitos como consequência da ponderação entre dois preceitos constitucionais: a necessidade de convênio estabelecida na constituição e o princípio da boa-fé. Segue trecho do voto, *in verbis*:

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

¹⁹³ Id. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

20. Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. Pelas razões já expostas, entendo que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se eficácia a esta decisão a partir da data desta sessão.¹⁹⁴

Em esclarecimento no curso do julgamento, o Ministro ainda reiterou seu posicionamento favorável a modulação, fazendo algumas ponderações, como segue:

A questão da modulação é extremamente delicada, inclusive pelas razões já apresentadas pelo advogado da tribuna e mais de uma vez suscitadas pelo Ministro Marco Aurélio em outros contextos. A modulação faz com que, em certa medida, "o crime compense", porque mal ou bem esta lei vigorou desde 2007 até agora quando nós a estamos declarando inconstitucional. A circunstância aqui relevante é que o Ministro Joaquim Barbosa aplicou a técnica do artigo 12, o rito do artigo 12. E por isso levou esses anos todos para julgar.

Por outro lado, Presidente, longe de querer fazer a opção que estimule um comportamento de infração à Constituição, a verdade é que esta lei vigorou por oito anos, portanto, os jurisdicionados e os contribuintes que cumpriram a lei, até porque, enquanto não declarada inconstitucional, vigia o mandamento da sua presunção de constitucionalidade, eu penso que desfazer retroativamente todos esses anos de benefícios seria de um impacto talvez imprevisível e possivelmente injusto em relação, pelo menos, às partes privadas que cumpriram a lei tal como ela foi posta.

(...)

Mas, neste caso que ela vigorou por praticamente oito anos, eu acho que nós precisamos fazer uma ponderação. Qual é a ponderação que se faz? É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram. Portanto, não se excepciona a incidência da Constituição, na verdade, ponderam-se dois mandamentos constitucionais. Não é o princípio da supremacia da Constituição que está sendo ponderado, o princípio da supremacia da Constituição é imponderável, ele é o pilar do sistema, o que nós estamos fazendo é, dentro da Constituição, ponderando dois valores ou dois dispositivos que têm assento constitucional. E, nestas circunstâncias, eu estarei privilegiando, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que, a meu ver, milita em favor sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras dessa lei.¹⁹⁵

Como visto na ementa do acórdão, a decisão sobre a modulação não foi unânime. O Ministro Marco Aurélio manteve sua posição firme contra a modulação de efeitos nos casos de concessões de benefícios fiscais sem o convênio exigido na Constituição. O Ilustre Ministro afirmou, em síntese, que a edição da lei foi contra entendimento

¹⁹⁴ Ibidem.

¹⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

sedimentado do STF, inclusive com proposta de súmula sobre o tema, fomentando a guerra fiscal. Segue trecho do voto:

Presidente, o pano de fundo é estreme de dúvidas: a guerra fiscal. O que havia quando da edição da lei? Jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal, sem o convênio previsto na Carta da República. Mas, não vinga no Brasil o império da lei, vinga no Brasil o critério de plantão, o interesse político, que não é o interesse político institucional, voltado ao avanço, à busca de dias melhores. Editou-se, em um Estado dos mais respeitáveis em termos de cultura, uma lei que, de forma escancarada – tanto que a decisão quanto à matéria de fundo mostrou-se unânime, não houve voz dissonante –, menosprezando inúmeros pronunciamentos do Supremo, implicou a guerra fiscal.

(...)

Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação.

Não sei se sou compelido a pedir vênias para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação.¹⁹⁶

O Ministro defendeu ainda, que com a modulação de efeitos estar-se-ia, de alguma, forma beneficiando uma inconstitucionalidade, o que acabaria por incentivar um desrespeito à Constituição. Critica, no mais, que assim possa haver uma maior proteção à lei, em detrimento da norma constitucional. É o que se extrai dos excertos do voto a seguir:

Está ficando muito fácil editar diplomas legais à margem da Constituição Federal, porque depois, em passo seguinte, há o concerto do Supremo; mas concerto não com "s", o concerto com "c". Dá-se, naquele período, o dito pelo não dito, salva-se a lei em detrimento da Carta da República, como se esta tivesse ficado em suspenso no período, não vigorasse no território nacional.

(...)

Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.¹⁹⁷

¹⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

¹⁹⁷ Ibidem.

Interessante também o posicionamento do Ministro ao refutar o uso da segurança jurídica como argumento favorável à modulação, pois ainda não haveria uma situação jurídica aperfeiçoada:

Presidente, não se tem como deixar de pagar um preço que, a meu ver, é módico, por viver-se num Estado Democrático de Direito, que é o preço a direcionar à observância irrestrita dos ditames constitucionais, a menos que se diga que a Constituição não é rígida, é uma Constituição flexível, que pode ser colocada em segundo plano. Dir-se-á que foram beneficiados contribuintes. Esses contribuintes tiveram uma situação jurídica aperfeiçoada? Não, acabou de assentar o Supremo, de certificar o Supremo, no que colou à lei do Estado do Paraná a pecha de inconstitucional. O que a Carta da República protege, em cláusula pétrea, é a situação jurídica aperfeiçoada, e apenas se diz que a situação é aperfeiçoada quando harmônica com a ordem jurídica. E capitaneando essa ordem jurídica ainda se tem a muito pouco amada, por Estados, ante as conveniências governamentais reinantes, a Constituição Federal.¹⁹⁸

O Ministro, porém, foi voto vencido e o único em não concordar com a modulação no caso.

3.1.1.2. ADI 2663

Na ADI 2663, foi discutida a inconstitucionalidade da Lei nº 11.743/02 do Estado do Rio Grande do Sul, que também concedia benefícios fiscais de ICMS sem a deliberação no CONFAZ.

As justificativas para a declaração de inconstitucionalidade foram a inobservância da necessidade de convênio na forma da LC nº 24/75, bem como o combate à guerra fiscal e proteção do federalismo.

O Ministro Relator Luiz Fux atribuiu à decisão efeitos “*ex nunc*”, por razões de segurança jurídica dos contribuintes beneficiados pela norma, que vigorou durante quinze anos.

Ressalta-se que, também nesse caso, foi aplicado o artigo 12 da Lei nº 9.868/99, sem que fosse suspenso o diploma legal atacado por meio de medida cautelar.

¹⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

O Ministro Luiz Roberto Barroso seguiu o entendimento do relator no tocante à modulação de efeito, exatamente pelo decurso do tempo e por entender que no caso não havia uma inconstitucionalidade chapada, haja vista a discussão durante a votação se o benefício de fato teria reflexo na guerra fiscal. Portanto, o Ilustre Ministro entendeu não que os beneficiados pela lei não poderiam ser compelidos a devolver dinheiro ou pagar tributo.

3.1.1.3. ADI 3796

A ação discutiu a constitucionalidade da Lei 15.054, de 17 de abril de 2006, do Estado do Paraná que possibilitava a criação de incentivos e ampliava programas daqueles já concedidos.

Pela inconstitucionalidade, o Ministro Relator Gilmar Mendes levou em conta a desobediência à necessidade de convênio prevista na Constituição, bem como o combate à guerra fiscal.

À exemplo das duas ações analisadas anteriormente, nesse caso também houve a aplicação do rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/99, de forma que a lei atacada vigorou por aproximadamente dez anos.

Com relação à modulação de efeitos, o Ministro Relator, primeiramente, sublinhou o fato de que a jurisprudência da Corte sempre foi “taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da guerra fiscal”.

Sem maiores digressões, o Ministro entendeu que no caso se aplicavam as mesmas razões que levaram à modulação de efeitos na ADI 4481, tendo em vista o tempo decorrido de vigência da lei. Portanto, entendeu que, por razões de segurança jurídica e de interesse social, deveriam ser modulados os efeitos da decisão para que produzisse efeitos a partir da ata de julgamento.

Em seu voto, o Ministro Luis Roberto Barroso reforçou seu posicionamento de que o Supremo deve, nesses casos, decidir sobre medida liminar o quanto antes, para

evitar a propagação da lei inconstitucional por longos períodos de tempo. Segue, *in verbis*:

Presidente, também acompanho. Inclusive, em uma ADI recente, eu até propunha assim... A violação à Constituição é chapada, mas havia uma certa tradição de se dar o rito do art. 12. E, quando acabávamos de julgar, já havia passado muitos anos, penalizando as empresas que haviam cumprido a lei. De modo que a minha proposta era que, nesses casos, o Relator, recebida a ação, imediatamente conceda a liminar e traga para ratificação, evitando esse problema.¹⁹⁹

Durante o voto da Ministra Rosa Weber, ocorreu um debate que ilustra como parece indicar uma mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Houve a ADI 4.481. Mas o fato que nós constatamos que nos casos em que a lei tivesse vigorado por muitos anos a não modulação penalizaria, em última análise, a empresa que cumpriu a lei.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Eu citei esse caso para, depois, mostrar que o Tribunal evoluiu na ADI 4.481 em que se acentua, exatamente, essa ideia.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Eu não tenho nenhuma oposição e nenhuma dificuldade em acompanhar essa nova orientação.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Neste caso estamos falando de uma lei de 2006. Era a jurisprudência tradicional, tendo em vista que o Tribunal, invariavelmente, sempre vinha declarando a inconstitucionalidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Às vezes nem se tratava desse assunto. Isso que eu levantei. Nem se arguia.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - É. Só que, de fato, é difícil fazer a própria reposição. Isso gera uma série de problemas, porque o Ministério Público entra com ação de improbidade contra o gestor. Pede-se a repetição de indébito. Em suma, isso provoca uma desarrumação geral no sistema quando as empresas lá já se instalaram, acreditaram de boa-fé na sistemática.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Por isso, Ministro Gilmar, que eu disse que não tenho dificuldade nenhuma de reajustar, mas que eu estava com um precedente que, na verdade, estaríamos agora superando.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Temos até uma proposta de súmula vinculante sobre a guerra fiscal em que o problema está mais ou menos na modulação.²⁰⁰

Sendo assim, o Tribunal, por maioria, declarou a inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná, conferindo à decisão efeitos *ex nunc*.

¹⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796. Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-168**, 01 ago. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

²⁰⁰ Ibidem.

3.2. O debate sobre a modulação de efeitos

A modulação de efeitos é usada para evitar que a ameaça à segurança jurídica dos destinatários de uma lei, em função da declaração da inconstitucionalidade, gere uma situação de caos jurídico²⁰¹.

O Direito Tributário, assim como todos os outros ramos do Direito, está submetido à aplicação sistemática do ordenamento jurídico pátrio e da Constituição. Desse modo, também está sujeito à possibilidade de aplicação de modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade, em casos excepcionais, prevista no artigo 27 da Lei 9.868/99, visando a proteção da segurança jurídica e de interesses sociais relevantes, constitucionalmente protegidos²⁰².

A aplicação da técnica da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade e matéria tributária não parece encontrar grande resistência na doutrina, principalmente quando ocorre visando beneficiar o contribuinte²⁰³. Contudo, a aplicação dos efeitos “*ex tunc*” da decisão de inconstitucionalidade pode gerar prejuízos tanto para o Estado quanto para o contribuinte, por isso, poderia ser aplicada atendendo os interesses de qualquer uma das partes²⁰⁴.

Há que se ter sempre em mente que a modulação de efeitos é uma exceção à regra e demanda maiores cuidados na esfera tributária²⁰⁵. Esse zelo é justificado pois a

²⁰¹ BARROS, Joana Caroline da Silva; PAIVA, Myllena Carolinne Gois de. **Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Modulação Dos Efeitos De Suas Decisões**. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/viewFile/58/56>>. Acesso em 22. Out. 2018. p. 524

²⁰² MARCPILIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de Modulação dos Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. p. 66-84. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 87/2009, jul./ago. 2009. p. 5

²⁰³ MARCPILIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de Modulação dos Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. p. 66-84. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 87/2009, jul./ago. 2009. p. 5; MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 18, n. 115, Jun./Set. 2016. p. 435-458

²⁰⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação dos Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v.131 nov/dez 2016. p. 30.

²⁰⁵ BARROS, Joana Caroline da Silva; PAIVA, Myllena Carolinne Gois de. **Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Modulação Dos Efeitos De Suas Decisões**. p. 11

modulação se baseia em conceitos jurídicos indeterminados como a segurança jurídica e a boa fé²⁰⁶.

Assim, princípios como a supremacia da constituição, da legalidade tributária e da nulidade de lei inconstitucional que suscitarium a retroatividade dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade podem ser superados, no caso concreto, para proteger um outro interesse ou princípio constitucional que possa ser excessivamente sacrificado²⁰⁷.

A modulação de uma decisão sobre a constitucionalidade de uma norma, portanto, deve atender ao interesse da sociedade, efetivado pelo respeito às normas e princípios constitucionais tributários²⁰⁸.

Cabe a ressalva de que deve haver uma demonstração clara da existência dos requisitos para a modulação a partir da interpretação do caso concreto²⁰⁹, demonstrado a real ocorrência dos requisitos necessários à modulação, não apenas mencionando a existência de relevante valor social e proteção da segurança jurídica, uma vez que as decisões judiciais devem ser sempre fundamentadas²¹⁰, por força do artigo 93, IX da CF/88²¹¹.

Segundo Octavio Campos Fischer, deve haver uma “dupla fundamentação”, demonstrando-se não somente a necessidade de modulação, como também o motivo da

²⁰⁶ BILHIM, Renata da Silveira. ADI Nº 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In Campos, Carlos Alexandre de Avedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal*. Jus Podivm: Salvador, 2017. p. 30

²⁰⁷ MARCPILIO, Carlos Flávio Venâncio. Op. Cit., p. 10

²⁰⁸ BARROS, Joana Caroline da Silva; PAIVA, Myllena Carolinne Gois de. **Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Modulação Dos Efeitos De Suas Decisões.**, p. 529

²⁰⁹ NEVES, Mariana Barboza Baeta. A Modulação de Efeitos e sua Aplicação em Matéria Tributária. In **Revista Brasileira de Direito Tributário**, nº 42, jan/fev 2014. p. 11.

²¹⁰ MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 18, n. 115, Jun./Set. 2016. p. 456.

²¹¹ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

[...]

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

escolha de determinado momento para início dos efeitos da decisão²¹². Ainda, deve haver uma fundamentação baseada não só em elementos jurídicos, como também em elementos fáticos que demonstrem o possível grave dano gerado na aplicação dos efeitos retroativos da decisão²¹³.

Na mesma linha, ensina Emília Maria Velano:

[...] De fato, o art. 27 da Lei 9.868/99 só pode ser aplicado em conjunto com uma norma constitucional, pois a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade consolida situações jurídicas inconstitucionais, o que só pode ser permitido pelo ordenamento jurídico se outra norma constitucional for contrariada pela retroatividade dos efeitos da decisão. Não se pode olvidar que o princípio da nulidade da lei inconstitucional é norma de hierarquia constitucional e, por isso, só pode ser excepcionada por outra norma de mesma magnitude. (2011, p. 162-163).²¹⁴

A tributação é uma forma de restringir o direito de propriedade, logo o Estado deve seguir estritamente o que está previsto na lei e na Constituição, por força do princípio da legalidade. Como o Estado é o responsável por criar e cobrar os tributos, o contribuinte ocupa uma posição de vulnerabilidade²¹⁵. Sendo assim, na aplicação de modulação de efeitos deveria ocorrer de modo a proteger o contribuinte, buscando preservar a igualdade e a segurança jurídica²¹⁶, com a ponderação entre os direitos dos contribuintes e a continuidade e sobrevivência do Estado²¹⁷.

Portanto, sendo a modulação uma exceção à regra, deve ser aplicada com cuidado, buscando resguardar os cidadãos que agiram com base em confiança legítima e de boa-fé e não para agravar a situação dos mesmos, principalmente quando há demora na prestação jurisdicional²¹⁸.

²¹² FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2004. p. 259.

²¹³ Ibidem, p. 259-260

²¹⁴ VELANO, Emília Maria. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. Curitiba: Juruá, 2011. Apud. ; MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 18, n. 115, Jun./Set. 2016. p. 453.

²¹⁵ MOJICA, Rodrigo Chinini. **Isonomia Tributária e Controle de Constitucionalidade**: Novas Perspectivas Sobre a Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Curitiba: JURUÁ, 2017. p. 228

²¹⁶ Ibidem, P. 228

²¹⁷ MARCPILIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de Modulação dos Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. p. 66-84. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 87/2009, jul./ago. 2009. p. 10.

²¹⁸ BILHIM, Renata da Silveira. ADI Nº 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In Campos, Carlos Alexandre de Avedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital.

Fischer inclusive defende que ao se declarar a inconstitucionalidade de norma mais benéfica ao contribuinte, seja ela isentiva ou não, a norma mais gravosa somente poderá incidir a partir da decisão de inconstitucionalidade, ou, se for o caso, respeitar a regra da anterioridade²¹⁹.

O Direito Tributário está ligado à segurança jurídica que aparece como o principal fundamento na proteção dos contribuintes contra abusos e ilegalidades praticadas pelo Estado, devendo reger a relação tributária desequilibrada entre o Fisco e os contribuintes²²⁰. Da mesma forma entende Humberto Ávila ao afirmar que o conceito de segurança jurídico-tributária é um conceito protetivo do cidadão perante o Estado²²¹.

Um argumento contrário à modulação de efeitos e aplicação da eficácia “*ex nunc*” é que, baseado no princípio da supremacia da Constituição, qualquer norma em confronto com a lei suprema seria inválida desde a origem²²². Porém, pode-se argumentar que a supremacia constitucional não é violada, uma vez que a modulação só é admitida para resguardar valores constitucionais²²³. A lei, no caso de inconstitucionalidade, continua sendo inválida, apenas os efeitos da decisão que podem variar²²⁴.

Partindo da análise realizada da jurisprudência nos casos de concessões unilaterais de benefícios fiscais de ICMS²²⁵, é possível extrair que a modulação de efeitos tem enfoque basicamente na ponderação entre a proteção da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes em contraponto com a regra constitucional de necessidade de convênios e o Pacto Federativo.

Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal. Jus Podivm: Salvador, 2017. p. 31.

²¹⁹ FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2004. p. 279

²²⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação dos Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v.131 nov/dez 2016. p. 28.

²²¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 549

²²² FISCHER, Octavio Campos. Op. Cit, p. 248.

²²³ Ibidem, p. 249.

²²⁴ Ibidem, p. 306.

²²⁵ Vide item 3.2

Quando as decisões de inconstitucionalidade dos benefícios são proferidas com efeito “*ex tunc*”, os efeitos são estendidos até a edição da norma, permitindo ao Estado reaver a diferença do ICMS não cobrado durante o período de vigência da lei, inclusive com juros, multa e correção monetária, sendo que o benefício foi concedido pelo próprio Estado²²⁶.

Nesses casos, havendo influência na guerra fiscal, a modulação de efeitos tem sido aplicada justamente visando proteger a confiança e a boa-fé do contribuinte, que pautou sua conduta confiando na validade da lei²²⁷, bem como para garantir uma estabilidade, pautada na segurança jurídica, das relações que surgiram durante a vigência da norma considerada inconstitucional, dada a existência de presunção de constitucionalidade da norma até a declaração da inconstitucionalidade pelo judiciário²²⁸.

Porém, existe uma demora na prestação jurisdicional, permitindo que as normas inconstitucionais perdure e sigam gerando efeitos por longos períodos, o que acaba por conceder vantagens tanto ao Estado quanto aos contribuintes²²⁹. Enquanto o primeiro consegue a atração de riqueza e investimento para seu território ao conceder as benesses ao arrepio da norma constitucional, para os contribuintes, a redução da carga tributária pode ser de tal forma vantajosa, a depender também do tempo de sua vigência, que venha a sobrepor o prejuízo de eventual declaração de inconstitucionalidade²³⁰.

Neste diapasão, Renata da Silveira Bilhim emitiu forte entendimento contrário à aplicação da modulação de efeitos, ao analisar o caso da ADI 4481:

²²⁶ BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Segurança Jurídica, boa-fé, proteção da confiança e o caso dos benefícios fiscais concedidos sem convênio. P. 461-487. In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal**. APERJ: Rio de Janeiro, 2014. p. 462.

²²⁷ SARMENTO, Daniel Antônio de Moraes. Isenções Fiscais do ICMS e “Guerra Fiscal”. Autonomia Financeira dos Estados e Cooperação no Federalismo. Interpretação Sistemático-Teleológica do Art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição. Praticabilidade Tributária e Efeitos Locais da Construção Civil. Eventual Modulação Temporal e Proteção à Boa-Fé do Contribuinte. P.379/405. In **Direitos, Democracia e República**. BELO HORIZONTE: FÓRUM, 2018. 597 P. p. 398.

²²⁸ BILHIM, Renata da Silveira. ADI N° 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In Campos, Carlos Alexandre de Avedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal*. Jus Podivm: Salvador, 2017. p. 33.

²²⁹ Ibidem. p. 33.

²³⁰ Ibidem, p. 33.

(...) não é razoável a modulação temporal dos efeitos da decisão sob o argumento de que não se pode agravar a situação do contribuinte, que, de boa fé, acreditou no benefício dado pelo estado, e que, diante da mora do Poder Judiciário na entrega da prestação jurisdicional, usufruiu de benesse fiscal. Isso porque o contribuinte é conivente com a postura do Estado. Modular os efeitos temporais da decisão ex nunc ou para o futuro é o mesmo que afrontar todos os pilares do Estado de Direito que o STF tem a função de proteger. A modulação não pode servir a interesses mesquinhos, chancelando políticas de governo que violam o pacto federativo e que produzem a tão repudiada guerra fiscal, além de gerar uma conduta oportunista ao contribuinte que, valendo-se de benefícios inconstitucionais se desenvolvem à custa de prejuízo federativo chancelado pela morosidade do Poder Judiciário.²³¹

Ao analisar a ADI 4481, a autora reiterou o posicionamento contrário a aplicação da modulação de efeitos nesses casos, pois não haveria surpresa e, portanto, violação à boa fé e a confiança legítima, pois tanto os contribuintes quanto o estado já sabem desde a edição da norma que ela é inconstitucional, ainda que a lei tenha vigorado por um longo prazo. Assim entendeu a autora:

Se a premissa para modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade ex nunc ou para o futuro são as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, no caso avaliado esse objetivo não subjaz e não encontra supedâneo nos princípios constitucionais. Entender de forma diversa é dar aval a princípios opostos, privilegiando interesses específicos e acobertando a má fé do estado que institui benefício, frise-se sabidamente inconstitucional, e do contribuinte que, conhecendo tal circunstância, vale-se da delonga judicial para se aproveitar de vantagens viciadas. A conduta de ambos não resvala nem de longe a proteção da confiança legítima e da boa fé que o estado Democrático de Direito tem o dever de resguardar.

Não há nem na atitude do Estado, nem no comportamento do contribuinte, um estado de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa fé, sinceridade e motivação. Não há lealdade e boa fé porque o Estado não pode cumprir com o que prometeu, nem o contribuinte usufruir do que é ilegítimo. Não há seriedade porque é nítida a violação constitucional. Não há uma situação de zelo porque a administração não dá nenhuma segurança ao administrado, nem tão pouco lhe informa seus direitos e a forma como protegê-los. Não há sinceridade porque se falta com a verdade. Por fim, não há como garantir a motivação e se ela existe é contrária a todos os outros – o agir é imoral. Atenta contra a boa fé porque a lei é notoriamente inconstitucional e ambos, Estado e contribuinte, usufruem de conveniências imorais.²³²

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins, ao tratar sobre a possibilidade de concessão de efeitos prospectivos nas decisões do Supremo, afirmou que o *Excelsior*

²³¹ Ibidem, p. 34.

²³² BILHIM, Renata da Silveira. ADI Nº 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In Campos, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal**. Jus Podivm: Salvador, 2017. p. 43-44.

tem como principal competência ser o guardião da Constituição, dando estabilidade às instituições e garantindo a segurança jurídica²³³. Sendo assim, a interpretação dada pelo Tribunal Superior atua de forma a garantir a certeza e a segurança, sinalizando a orientação que deve ser seguida pelos cidadãos²³⁴. Portanto, para o autor, o precedente da corte já funciona como um guia aos cidadãos:

Sumulado ou não, o precedente, quando sucessivamente reiterado pela Suprema Corte, a meu ver, vincula a Suprema Corte, como “guardião da Lei Maior”, como orientação a todos jurisdicionados, servindo como guia seguro, de guia certo de como proceder perante o texto legislativo interpretado, de forma definitiva.²³⁵

Há que se ter em mente que, geralmente, os beneficiados pelas normas isentivas são sociedades empresárias de médio e grande porte que contam com uma consultoria jurídica e, portanto, possuem condições de atentar para a inconstitucionalidade das normas, conhecendo o posicionamento do STF pela inconstitucionalidade de benefícios sem convênio prévio²³⁶. Sendo assim, a utilização da proteção à confiança do contribuinte perderia força:

Diante desse contexto, parece claro que falta um dos pressupostos para a aplicação do princípio da confiança legítima, qual seja a própria dignidade da confiança, que fica conspurcada pela consabida noção de que o benefício que se está usufruindo é inconstitucional *ab initio*. Admitir a utilização da confiança legítima em tais casos é abandonar por completo o substrato ético que é a ideia-força do conceito de boa-fé, da qual a proteção da confiança é uma das dimensões, conforme já se afirmou.²³⁷

O Ministro Marcos Aurélio entendeu também, em seu voto na ADI 4.481, que não se pode aceitar a aplicação da modulação de efeitos sob a justificativa de proteção da segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que a jurisprudência do STF é tão sedimentada pela inconstitucionalidade de benefícios fiscais sem convênio²³⁸.

²³³ MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. Efeito Prospectivo de Decisões da Suprema Corte Sobre Matéria Constitucional: Sua admissibilidade tanto em controle concentrado quanto em controle difuso. Parecer. P. 38-39

²³⁴ Ibidem, p. 42.

²³⁵ Ibidem, p. 42

²³⁶ BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Segurança Jurídica, boa-fé, proteção da confiança e o caso dos benefícios fiscais concedidos sem convênio. P. 461-487. In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. APERJ: Rio de Janeiro, 2014. p. 483.

²³⁷ Ibidem, p. 482..

²³⁸ ADI 4.481. Vide item 3.1.1.1 p.

Em sentido oposto, Daniel Sarmento, ao analisar a possibilidade da modulação de efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.480/2010 do Estado do Mato Grosso, concessora de benefícios fiscais em ICMS, sublinhou que a atribuição de efeito retroativo a norma (“*ex tunc*”) estaria violando a proteção à confiança legítima dos contribuintes, que agiram de boa fé e baseados em lei editada pelo próprio Estado, portanto não poderiam ser obrigados a pagar tributos não recolhidos anteriormente²³⁹. Da mesma forma entendeu Donovan Mazza Lessa, alegando que a cobrança nesses casos violaria a confiança legítima do contribuinte²⁴⁰.

Humberto Ávila entende que mesmo atos inconstitucionais geram confiança no contribuinte, sendo que seus atos pautados nessa confiança podem ser protegidos em determinadas situações²⁴¹. Sobre o princípio da Proteção da Confiança, assim leciona:

O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação ou anulação, quer ainda por declaração de sua invalidade.²⁴²

O tempo de vigência da norma também é relevante para a aplicação da modulação de efeitos. A morosidade da prestação jurisdicional para julgar as normas isentivas inconstitucionais acaba gerando uma zona de incerteza que se perpetua no tempo, o que acarreta a necessidade de modulação, de modo a preservar a estabilidade das relações que ocorreram durante a vigência da lei. Entretanto, dessa forma, Estados e cidadãos podem se beneficiar de vantagens inconstitucionais já contando com a demora na prestação jurisdicional pelo STF e a consequente modulação. Ocorre que a morosidade

²³⁹ SARMENTO, Daniel Antônio de Moraes. Isenções Fiscais do ICMS e “Guerra Fiscal”. Autonomia Financeira dos Estados e Cooperação no Federalismo. Interpretação Sistemático-Teleológica do Art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição. Praticabilidade Tributária e Efeitos Locais da Construção Civil. Eventual Modulação Temporal e Proteção à Boa-Fé do Contribuinte. P.379/405. In **Direitos, Democracia e República**. Belo Horizonte: FÓRUM, 2018. p. 403.

²⁴⁰ LESSA, Donovan Massa; LIMA, Daniel Serra (Co-autor). A declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e a impossibilidade de exigir retroativamente o imposto do contribuinte de direito. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 5, n. 30, p. 5-19., jan./fev. 2012.

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 368-369.

²⁴² Ibidem, p. 360

do Judiciário é conhecida e tanto contribuintes quanto Estados podem se valer desse cenário para instaurar e usufruir de benefícios fiscais inconstitucionais, já que a modulação nesses casos permitiria a garantia das vantagens obtidas durante a vigência da lei²⁴³.

Segundo Renata da Silveira Bilhim, não se pode permitir que a atuação irresponsável do Estado seja protegida²⁴⁴, nem que o contribuinte, o qual teria ciência da inconstitucionalidade, em razão de entendimento jurisprudencial estabelecido sobre o tema, aufera vantagem econômica ao usufruir do benefício²⁴⁵.

Na visão da autora, a aplicação da modulação nesses casos faz com que o STF seja conivente com “manobras legislativas” que fomentam a guerra fiscal, bem como da má fé do contribuinte, que se favorece de benefício notadamente inconstitucional por tempo indeterminado e geralmente longo, numa ofensa ao pacto federativo²⁴⁶.

Já Daniel Sarmento afirma que a retroatividade da decisão violaria o princípio da vedação ao comportamento contraditório, pois permitiria que ao Estado se beneficiar de seu próprio ato inconstitucional, cobrando tributos dos contribuintes²⁴⁷.

Como a atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade da norma permite que sejam mantidos atos contrários ao direito, Humberto Ávila entende que nesses casos haveria uma “contraordem” ou um “contracomando”. Explique-se, enquanto o direito demanda sua obediência, mas ao permitir que os efeitos de uma

²⁴³ BILHIM, Renata da Silveira. ADI Nº 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In Campos, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal*. Jus Podivm: Salvador, 2017. p. 45.

²⁴⁴ NEVES, Mariana Barboza Baeta. A Modulação de Efeitos e sua Aplicação em Matéria Tributária. In **Revista Brasileira de Direito Tributário**, nº 42, jan/fev 2014. p. 11

²⁴⁵ BILHIM, Renata da Silveira. Op. cit., p. 43.

²⁴⁶ Ibidem, p. 45-46.

²⁴⁷ SARMENTO, Daniel Antônio de Moraes. Isenções Fiscais do ICMS e “Guerra Fiscal”. Autonomia Financeira dos Estados e Cooperação no Federalismo. Interpretação Sistemático-Teleológica do Art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição. *Praticabilidade Tributária e Efeitos Locais da Construção Civil*. Eventual Modulação Temporal e Proteção à Boa-Fé do Contribuinte. P.379/405. In **Direitos, Democracia e República**. Belo Horizonte: FÓRUM, 2018. p. 403.

ilegalidade sejam mantidos, estaria aceitando e até incentivando a sua violação²⁴⁸.
Segue o autor:

Em outras palavras, instaura-se uma espécie de duplo comando, internamente contraditório ao próprio direito: este deve ser obedecido, mas pode ser descumprido, e, se pode ser descumprido, não precisa ser obedecido. O que importa, par ao tema em pauta, é que esse fenômeno restringe os ideais inerentes à segurança jurídica: a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do Direito.²⁴⁹

Uma outra justificativa que pode ser levantada para a modulação de efeitos em matéria tributária é o argumento econômico, ou seja, a possibilidade de gerar um excessivo ônus financeiro ao Fisco ou ao contribuinte. Existem posicionamentos tanto pela aplicação autônoma de argumentos econômicos para a modulação de efeitos quanto em conjunto com outros interesses relevantes, seja a favor do Estado ou do contribuinte, entretanto, devem ser observados os valores econômicos protegidos na Constituição²⁵⁰.

Sobre o tema, Clara Marcelle Alves Menezes, ao analisar a forma como a doutrina e jurisprudência enxergam e aplicam a modulação de efeitos baseada em argumentos financeiros, concluiu que é legítima a utilização de argumento econômico, desde que não de forma estanque, mas de modo a reforçar um argumento jurídico constitucional, apenas os valores econômicos constitucionalmente protegidos poderiam ser observados na decisão judicial:

Ou seja, não pode ser atribuída modulação temporal aos efeitos de uma decisão quando a justificativa para tal é invocada em favor do Estado, por motivos arrecadatórios, e em detrimento do contribuinte. Ocorre que as regras e os princípios tributários consubstanciam-se em um instrumento de proteção do cidadão contra o arbítrio do Estado, de forma que somente pode ser invocada para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.²⁵¹

A utilização de “motivações de Estado” como a necessidade de recursos ou a ausência de fundos não seriam suficientes para a aplicação da modulação, devendo estar

²⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 497.

²⁴⁹ Ibidem, p. 497-498.

²⁵⁰ MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência, Brasília**, v. 18, n. 115, jun./set. 2016. p. 445-448.

²⁵¹ BARROS, Joana Caroline da Silva; PAIVA, Myllena Carolinne Gois de. **Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Modulação Dos Efeitos De Suas Decisões**. p. 517-531. p. 526.

presentes os requisitos do artigo 27 da Lei 6898/99²⁵². Sobre o tema, cabe aqui o seguinte entendimento:

É claro que, em outros tempos, o argumento dedicado a construir a necessidade de recursos estatais (razões do Estado) era forte e justificaria a argumentação de que o “Estado não pode esperar”, sobretudo em tempos de crise.

Porém, a realidade demonstra o contrário, e o Estado brasileiro vem, nos últimos anos, angariando recordes sucessivos de arrecadação, o que foi viabilizado, sobretudo, pela informatização e o incremento tecnológico das administrações tributárias. Se esse argumento pode influenciar decisões dos magistrados contemporâneos, do ponto de vista jurídico, é evidente que este cai por terra se confrontado com a realidade econômica e social, afinal, se o país está em crise, não pode ser atribuída qualquer argumentação a respeito de eventual insuficiência de arrecadação tributária, já que tem registrado recordes contínuos na realidade brasileira.²⁵³

Humberto Ávila ressalta a impossibilidade de enquadrar o conceito de prejuízo financeiro no da segurança jurídica, ainda que seja alto o prejuízo. Nesse sentido, há resistência em aceitar que o interesse arrecadatório do Estado possa ser considerado como interesse social e funcione como uma justificativa válida para a modulação. Assim, os interesses arrecadatórios, decorrentes de abuso de poder ao editar lei inconstitucional, não poderiam prevalecer sobre os interesses do contribuinte²⁵⁴.

²⁵² TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação dos Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v.131, nov/dez 2016. P. 30

²⁵³ Ibidem, p. 28-29.

²⁵⁴ MOJICA, Rodrigo Chinini. Isonomia Tributária e Controle de Constitucionalidade: Novas Perspectivas Sobre a Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Curitiba: JURUÁ, 2017. p. 229-230.

CONCLUSÃO

Primeiramente, cumpre salientar que, a partir de uma análise de todo o arcabouço normativo ligado às isenções e benefícios fiscais de ICMS é possível concluir que não é viável a concessão de tais benesses pelos estados e Distrito Federal de forma unilateral, enquanto forma de fomentar a guerra fiscal, em afronta ao Pacto Federativo e à unidade da Federação.

A partir do presente estudo, foi possível perceber a robusta jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais de ICMS.

Na mesma linha, constatou-se que o Supremo Tribunal Federal possuía uma atuação que pode ser definida como muito tímida com relação à modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais, prevalecendo a eficácia *ex tunc* na maioria dos casos.

Tal orientação mudou com o julgamento da ADI 4.481 em 2015, de Relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso, que em seu voto suscitou a modulação. Curiosamente, o ministro, no mesmo ano, havia se posicionado contrariamente com relação à modulação no julgamento de embargos de Declaração na ADI 3.794.

As justificativas para a modulação no referido precedente foram a proteção da boa-fé do contribuinte, pautada na sua legítima confiança na legalidade da lei, além da segurança jurídica, uma vez que a lei exonerativa vigorou durante anos. A isto Luis Roberto Barroso atribui a aplicação do rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/1999, que ao não julgar a Medida Cautelar no primeiro momento possível estendeu ainda mais a vigência da norma.

As decisões que se seguiram, as ADI's 2.663 e 3.796, usaram os ensinamentos da ADI 4.481 como precedente, seguindo a mesma lógica. Também nesses casos houve a aplicação do rito do artigo 12 da Lei nº 9.868/1999 e a consequente perpetuação da vigência da lei por um longo tempo.

Estes precedentes não apresentaram nenhuma inovação com relação às justificativas apresentadas para a declarar a inconstitucionalidade das normas exonerativas discutidas, uma vez que foram pautadas, basicamente, no combate à guerra fiscal, na proteção do pacto federativo e, obviamente, na necessidade de convênio prévio. Portanto, a modulação se deu pela vigência da lei por um longo período e em razão da proteção da boa-fé do contribuinte e da segurança jurídica.

A modulação de efeitos em matéria tributária é bem aceita pela doutrina, apesar da ressalva de deve ser aplicada com cuidado e de maneira excepcional, apenas nos casos em que se comprove concretamente a existência de relevante valor social ou violação da segurança jurídica e da boa-fé. Essa técnica deve ser aplicada de forma a proteger o sistema constitucional, tendo em vista que sua aplicação vai convalidar os efeitos de norma inconstitucional. O sopesamento tem que ser feito com muito cuidado.

Dito isso, ainda não se pode afirmar que houve uma mudança de entendimento na jurisprudência do STF. Apesar de a modulação de efeitos até 2015, ano do julgamento da ADI 4.481, só ter sido aplicada uma vez e raramente ter sido sequer discutida durante os julgamentos, pode se entender que a aplicação nos três casos decorreu apenas das especificidades do caso concreto. Afinal, como dito, a modulação é uma exceção à regra de efeitos da decisão, portanto sua aplicação deve ser excepcional.

No entanto, há que ressaltar que a morosidade da prestação jurisdicional não é um fato novo, em outros casos decididos pelo STF as leis também tiveram uma vigência por tempo alongado, como na ADI 3246²⁵⁵ na qual houve, inclusive, a utilização do rito previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/99, sem que, entretanto, fosse aplicada a modulação de efeitos.

Portanto, brilhante foi a recomendação exarada pelo Ministro Luiz Roberto Barroso no julgamento da ADI 4.481, que os casos de concessão de benefício fiscal de ICMS sem convênio fossem julgados o mais rápido possível, para a evitar, ou ao menos diminuir, os efeitos gerados pela lei inconstitucional durante a sua vigência. Desse modo, poderia ser evitada até mesmo a necessidade de modulação de efeitos.

²⁵⁵ Vide item 3.1. p. 64.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS**: necessário desembarque organizado. Disponível em: <<http://www.dsa.com.br/dsa/media/ckeditor/uploads/2016/03/19/20170322%20Guerra%20Fiscal%20-%20Saida%20coordenada%20-%20Revisao.pdf>>. Acesso em: 12 Nov. 2018.

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Segurança Jurídica, boa-fé, proteção da confiança e o caso dos benefícios fiscais concedidos sem convênio. P. 461-487. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. APERJ: Rio de Janeiro, 2014.

BILHIM, Renata da Silveira. ADI Nº 4.481/PR: ICMS – Guerra Fiscal e Modulação. In: Campos, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **Análise Crítica da Jurisprudência Tributária do Supremo Tribunal Federal**. Jus Podivm: Salvador, 2017.

BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isencao tributaria**. 3. ed. rev. e atual São Paulo: Malheiros, 2007. 399 p.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2018

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em> 12 mar. 2017.

_____. Convênio ICMS 133/97. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 jan. 1998. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97>. Acesso em: 20 mai. 2017.

_____. Convênio ICMS 190/17. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 2017. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 20 mai. 2017.

_____. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2018

_____. **Ministério da Fazenda**. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, 04 dez. 2015. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

_____. Lei da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, Lei 9.868/99, de 10 de novembro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 19 de maio de 2018

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 abr. 1996. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Sydney Sanches. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 06 out. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 128. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Acórdão. Brasília, DF, **DJ-e 177**, 15 set. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 128. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 26 mar. 1993. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286. Governador do Estado de Rondônia e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 30 ago. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286. Governador do Estado de Rondônia e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Paulo Brossard. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 22 jun. 1990. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-213**, 29 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429. Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Ministro Celio Borja. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 fev. 1993. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 930. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 31 out. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Dias Toffoli. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-157**, 16 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247. Procurador Geral da República, Governador do Estado do Pará e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 08 set. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276. Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministra Ellen Gracie. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 29 nov. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276. Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Octavio Galloti. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 15 dez. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.308. Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra Ellen Gracie. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 04 jun. 2004. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467. Governador do Distrito Federal e Assembleia Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Sydney Sanches. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 11 abr. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467. Governador do Distrito Federal e Assembleia Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Sydney Sanches. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 14 mar. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.522. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Sydney Sanches. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 14 mar. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.577. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Néri da Silveira. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 31 ago. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.587. Governador do Distrito Federal e Assembleia Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 dez. 2000. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.587. Governador do Distrito Federal e Assembleia Legislativa do Distrito Federal. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 15 ago. 1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600. Procurador Geral da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Nelson Jobim. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 20 jun. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.600. Procurador Geral da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 06 fev. 1998. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.646. Confederação Nacional do Comércio e Assembleia Legislativa do Estado do Pernambuco. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 dez. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.646. Confederação Nacional do Comércio e Assembleia Legislativa do Estado do Pernambuco. Relator: Ministro Néri da Silveira. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 04 mai. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.157. Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado da Bahia e Governador do Estado da Bahia. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 10 abr. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.157. Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado da Bahia e Governador do Estado da Bahia. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 dez. 2000. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.352. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-157**, 16 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.352. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 09 mar. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.376. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-125**, 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.376. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 04 mai. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377. Governador do Estado de Minas Gerais e Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 07 nov. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439. Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 13 nov. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439. Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 14 set. 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549. Governador do Estado de São Paulo e Governador do Distrito Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-189**, 03 out. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 08 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.599. Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Moreira Alves. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 13 dez. 2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 08 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.429. Procurador Geral da república e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-004**, 27 abr. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.809. Governador do Estado do Espírito Santo e Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-101**, 14 set. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 09 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276. Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Luiz Fux. Decisão da Presidência. Brasília, DF, **DJe-181**, 18 set. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 09 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276. Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Ministro Eros Grau. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-146**, 05 ago. 2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 09 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628. Confederação Nacional de Comércio de Bens Serviços e Turismo. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-230**, 24 nov. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628. Confederação Nacional de Comércio de Bens Serviços e Turismo. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-036**, 21 fev. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635. Governador do Estado de São Paulo e

Governador do Estado do Amazonas. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-029**, 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 353.657. União e Madeira Santo Antônio LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-041**, 07 mar. 2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso extraordinário nº 828.133. Estado da Paraíba e Município de Nova Olinda. Relator: Ministro Teori Zavascki. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-188**, 22 set. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.122. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 16 jun. 2000. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 16 mai. 2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.458. Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548. Governador do Estado de São Paulo, Governador do Estado de Minas Gerais, Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e Governador do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-037**, 15 jun. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246. Procurador Geral da República e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Ministro Carlos Britto. Acórdão. Brasília, DF, **DJ**, 01 set. 2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 16 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794. Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-146**, 01 ago. 2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794. Governador do Estado do Paraná, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul.

Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-036**, 25 fev. 2015.
Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.663. Governador do Estado do Rio Grande do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-112**, 29 mai. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481. Confederação Nacional da Indústria e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-092**, 18 mai. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796. Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Acórdão. Brasília, DF, **DJe-168**, 01 ago. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

BARROS, Joana Caroline da Silva; PAIVA, Myllena Carolinne Gois de. **Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Modulação Dos Efeitos De Suas Decisões**. p. 517-531. Disponível em: <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/viewFile/58/56>>. Acesso em 22. Out. 2018.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. **Proposta da Súmula Vinculante Nº 69: Análise dos precedentes e o teor do enunciado**. Graduação em Direito (Monografia). Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP, São Paulo, 2014.

Carta Aberta à Ministra Carmen Lúcia. Rio de Janeiro, 16 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.srzd.com/wp-content/uploads/2017/01/CARTA-ABERTA-A-MINISTRA-CARMEN-LUCIA-2.pdf?x75745>>. Acesso em: 12 mar, 2017.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. A Lei Complementar nº 160 e Seus Reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais: Será Mesmo o Fim Da Guerra Fiscal?. **Instituto Brasileiro De Estudos Tributários: Ibet**. Racionalização do Sistema Tributário. p. 945-963.

CHAVES, Reinaldo. Barbosa determina elaboração da minuta de súmula sobre guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**. CONJUR, 05, jun. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-05/barbosa-determina-elaboracao-minuta-sumula-guerra-fiscal>>. Acesso em: 23 jul. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 9.ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1999. 508p.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. **Proposta da Súmula Vinculante Nº 69: Análise dos precedentes e o teor do enunciado**. 2014, 67 p. Graduação em Direito (Monografia). Sociedade Brasileira de Direito Público – SBDP, São Paulo, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, 18 mar. 2017. **CONJUR**: Observatório Constitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal#author>>. Acesso em 15 mai. 2017.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, 184 p.

CURI, Bruno Mauricio Macedo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública. 2007. 87 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas e Sociais), Programa de Pós-graduação em Sociologia e Direito, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaracao de inconstitucionalidade no direito tributario brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2004. 378 p.

JANOT, Rodrigo. **Parecer Nº 2686/2014 – ASJCIV/PGR**. Parecer sobre a Proposta de Súmula vinculante nº 69. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>>. Acesso em 20 jul. 2017.

LESSA, Donovan Massa; LIMA, Daniel Serra (Co-autor). A declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e a impossibilidade de exigir retroativamente o imposto do contribuinte de direito. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 5, n. 30, p. 5-19., jan./fev. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2006. 549 P.

_____. Não Incidência, Imunidades e Isenções do ICMS. In **Revista dos Tribunais**: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 2, fev 2011, p. 547-584.

MARCPILIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de Modulação dos Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. p. 66-84. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 87/2009, jul./ago. 2009.

MARTINS, Gustavo do Amaral. Guerra Fiscal, Proposta de Súmula Vinculante 69 e Situações Consolidadas: Elementos para uma Evolução. P. 171-190. In **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, nº 68, 2014.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. **Efeito Prospectivo de Decisões da Suprema Corte Sobre Matéria Constitucional**: Sua admissibilidade tanto em controle concentrado quanto em controle difuso. Parecer, São Paulo, 17, out. 2005. 69 p.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 1504 p.

MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista**

Jurídica da Presidência, Brasília, v. 18, n. 115, Jun./Set. 2016. p. 435-458. Disponível em:

<<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/1309/1152>>. Acesso em 12 nov. 2018.

MOJICA, Rodrigo Chinini. **Isonomia Tributária e Controle de Constitucionalidade: Novas Perspectivas Sobre a Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Curitiba: JURUÁ, 2017.

MPF. Procuradoria Geral da República. **PGR se manifesta pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>. Acesso em: 15 Mai. 2017.

Neves, Mariana Barboza Baeta. A Modulação de Efeitos e sua Aplicação em Matéria Tributária. In **Revista Brasileira de Direito Tributário**, nº 42, jan/fev 2014.

Observatório dos Benefícios. **Jogando luz na escuridão**. Rio de Janeiro, 28 jun, 2016. Disponível em: <http://www.sidneyrezende.com/jogando-luz_.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2017. 33 p.

Portal do Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante 69**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4222438>>. Acesso em 12 Nov. 2018

Procuradoria-Geral da República. **Parecer sobre a proposta de Súmula Vinculante nº 69**, 31 mar. 2014. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-dosite/copy_of_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e Guerra Fiscal entre os Estados. P. 379. In PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Coord.). **Revista de Direito da associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro: Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal**. APERJ: Rio de Janeiro, 2014.

SARMENTO, Daniel Antônio de Moraes. Isenções Fiscais do ICMS e “Guerra Fiscal”. Autonomia Financeira dos Estados e Cooperação no Federalismo. Interpretação Sistemático-Teleológica do Art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição. Praticabilidade Tributária e Efeitos Locais da Construção Civil. Eventual Modulação Temporal e Proteção à Boa-Fé do Contribuinte. P.379/405. In **Direitos, Democracia e República**. Belo Horizonte: FÓRUM, 2018. 597 P

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e pratica das isenções tributarias**. 2. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2003. 222 p.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação dos Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v.131 nov/dez 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/>

bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.03.PDF>. Acesso em 10 out. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELANO, Emília Maria. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. Curitiba: Juruá, 2011. Apud. MENESES, Clara Marcelle Alves. Modulação das decisões tributárias do Supremo: Autopoiesis e o argumento econômico no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 18, n. 115, Jun./Set. 2016. p. 435-458. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/1309/1152>>. Acesso em 12 nov. 2018.